

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de

Maestría en Derecho Tributario

“La Parafiscalidad en los Países Miembros de la Comunidad
Andina”

Ab. Jorge Luis Carrión Benítez

2008

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las reglamentaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Jorge Luis Carrión Benítez

30 de septiembre de 2008

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de

Maestría en Derecho

“La Parafiscalidad en los Países Miembros de la Comunidad
Andina”

Ab. Jorge Luis Carrión Benítez

2008

Director

Dr. César Montaña Galarza

Quito

Resumen

La presente investigación realiza un estudio en derecho comparado del fenómeno parafiscal y los tributos parafiscales en los Países Miembros de la Comunidad Andina así como un breve análisis de algunos otros casos de estados que no pertenecen a ella.

En el primer capítulo se estudia la parte histórica del tema, analizando primeramente los ingresos públicos, dentro de ellos los recursos fiscales y sus características. Posteriormente se analizan los tributos parafiscales, sus particularidades y las diferencias con los tributos tradicionales para concluir con el régimen jurídico aplicable.

En el segundo capítulo se analizan los casos de los tributos parafiscales en Bolivia, Colombia, Perú y Venezuela, países miembros de la CAN, así como también se estudian los casos de Argentina, México y España como referentes del fenómeno parafiscal, ajenos a la comunidad pero cercanos en cuanto a los sistemas tributarios que aplican.

En el tercer capítulo se profundiza en el estudio del fenómeno parafiscal en el Ecuador, los sectores o grupos a los que se aplica, la determinación de los tributos parafiscales existentes para terminar con las consideraciones y conclusiones finales sobre este tema tan importante pero muy poco investigado y estudiado.

Finalmente es necesario hacer dos aclaraciones respecto de los tributos parafiscales en el caso ecuatoriano. La primera tiene que ver con el análisis de la Constitución de 1998 ya que a la fecha de terminación de este trabajo recién se había aprobado en referéndum la Constitución de 2008 a la cual se hace referencia como *proyecto*. La segunda se relaciona con los tributos parafiscales analizados ya que se trata de los casos que he podido encontrar, pero en ningún momento es una enumeración taxativa de todos los casos.

Tabla de contenidos

CAPÍTULO I

LOS RECURSOS FISCALES Y PARAFISCALES

- 1.1 Análisis histórico de la parafiscalidad y los tributos parafiscales
- 1.2 Los ingresos públicos
 - 1.2.1 Definición de recursos fiscales y características
- 1.3 Los tributos parafiscales
 - 1.3.1 Definición de tributos parafiscales
 - 1.3.2 Características de los tributos parafiscales.
- 1.4 Diferencias entre los tributos tradicionales y los tributos parafiscales
 - 1.4.1 Los tributos parafiscales no son impuestos
 - 1.4.2 Los tributos parafiscales no son tasas
 - 1.4.3 Los tributos parafiscales no son contribuciones especiales
- 1.5 Características definitorias de los tributos parafiscales
- 1.6 Régimen jurídico aplicable
- 1.7 Necesidad de regular los tributos parafiscales mediante ley orgánica

CAPÍTULO II

LOS TRIBUTOS PARAFISCALES EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA Y EN OTROS PAÍSES

2.1 Los tributos parafiscales en Bolivia

2.2 Los tributos parafiscales en Colombia

2.3 Los tributos parafiscales en Perú

2.4 Los tributos parafiscales en Venezuela

2.5 Los tributos parafiscales en Argentina, España y México

2.5.1 Los tributos parafiscales en Argentina

2.5.2 Los tributos parafiscales en España

2.5.3 Los tributos parafiscales en México

CAPÍTULO III

LOS TRIBUTOS PARAFISCALES EN EL ECUADOR

3.1 Las finanzas públicas y su relación con los tributos

3.2 Sectores susceptibles de ser atendidos con tributos parafiscales

3.3 Sujetos activo y pasivo

3.4 Sectores o grupos a los que se aplican tributos parafiscales

3.5 El fenómeno parafiscal en Ecuador

CONSIDERACIONES Y CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

CAPÍTULO I

LOS RECURSOS FISCALES Y PARAFISCALES

1.1 Análisis histórico de la parafiscalidad y los tributos parafiscales

Sobre el origen histórico de la parafiscalidad los diferentes autores estudiados coinciden en que tuvo su antecedente en Francia en el año de 1946 cuando el Ministro de Hacienda francés Robert Schumman realizó un informe sobre las finanzas del país durante el periodo comprendido entre 1913 y 1946. En dicho informe Schumman calificó como *parafiscales* a determinados ingresos que, siendo públicos no se podían considerar de carácter tributario por cuanto sus características no eran comunes a las de las diferentes clases de tributos existentes, ya que -según decía- se cobraban a determinados sujetos, su fin último era la satisfacción de las necesidades propias de quienes contribuían, su origen no era legal y no formaban parte del presupuesto nacional. Schumman elaboró su informe sobre la base del trabajo desarrollado por el profesor italiano Emmanuelle Morselli quien realizó un estudio sobre la Hacienda Pública y determinó que el Estado contemporáneo, al superar los fines políticos para los cuales había sido creado, empezó a enfocarse en nuevos fines económico-sociales como consecuencia del intervencionismo del Estado en la vida económica, los que dieron origen a la parafiscalidad.¹

Concluyó Morselli que, existía no únicamente la Hacienda Pública tradicional, basada en el principio de capacidad económica y con fines de carácter político, sino además una Hacienda Institucional complementaria, basada en los principios del beneficio o del interés, ya no para atender fines políticos sino de carácter económico-social.²

¹ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, Santa fe de Bogotá, 1999, p. 854.

² Roberto Insignares Gómez, “Derecho Constitucional Tributario”, en Universidad Externado de Colombia, *Lecturas de Derecho Fiscal*, Bogotá, 2003, Cargraphics, p. 98.

Los tributos parafiscales, se cobraban a determinado grupo social o económico y eran invertidos en beneficio de sí mismo, dejando fuera de este ámbito contributivo a todos aquellos quienes estaban al margen del grupo gravado. La creación de estos recursos no observaba el principio de reserva de ley³ y además no eran incluidos en el presupuesto estatal. El acreedor de las contribuciones no era el Estado sino determinados organismos que también eran paraestatales⁴ y que, además de recaudarlos, eran los encargados de cumplir con las finalidades económicas o sociales propuestas.

En conclusión los recursos parafiscales tienen tres causas que originaron su apareamiento: **Hechos de carácter político**, ya que se pasó del Estado liberal a un nuevo modelo de Estado intervencionista, lo cual hizo que el primero se vuelva inadecuado y que el segundo requiera de recursos adicionales así como de nuevos mecanismos y organismos para satisfacer las necesidades de los frentes que se había propuesto atender. **Hechos de carácter administrativo**, ya que se crearon nuevas entidades administrativas, no aisladas del Estado pero desarrollaban su trabajo de forma paralela a él; es decir, verdaderos entes con personalidad jurídica, con funciones propias y descentralizadas, bajo un régimen no sujeto a la administración pública. **Hechos de carácter financiero**, ya que los recursos tributarios no eran suficientes para atender a todos los sectores, en especial aquellos sociales o económicos para los cuales se hicieron necesarias exacciones parafiscales cuyos recursos no formaban parte de presupuesto estatal para de esta forma procurar una mejor gestión.⁵

³ Es necesario aclarar que existen autores -como lo expresa Troya Jaramillo- que consideran que es lo mismo hablar de principio de legalidad o de reserva de ley, en materia tributaria se expresa mediante el aforismo "*Nullum tributum sine lege*", lo que quiere decir que no pueden establecerse tributos si no es mediante una ley. Otros autores -como Amorós Rica- encuentran una diferencia entre principio de legalidad y de reserva de ley y señala que el primero significa la sumisión de la actividad administrativa a la ley, mientras que el segundo impone que la regulación de los tributos debe hacerse necesariamente por ley formal. Véase José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", en *Estudios sobre la Constitución Ecuatoriana de 1998*, Valencia, 2005, Tirant lo Blanch, p. 351.

⁴ Entiéndase por entes paraestatales aquellos que no necesariamente son entes públicos, es decir entes semipúblicos o privados comprometidos con el cumplimiento de finalidades públicas.

⁵ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, "Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?", p. 855.

Por las razones expuestas se justificó su existencia en un principio, no obstante conforme el fenómeno fue evolucionando, se evidenció que su abuso era negativo. Con el paso del tiempo fue necesario limitar su uso para no afectar las finanzas públicas. En consecuencia considero que las principales razones para su condicionamiento, fueron:

De carácter financiero, ya que eran recursos que estaban al margen de la Hacienda Pública por lo que se diluía la armonía fiscal al haber además de ésta, un tesoro paraestatal independiente pero que al final constituían recursos complementarios de los presupuestarios y sobre los cuales no se rendía cuenta a los administrados.

De carácter administrativo, ya que la descentralización evidenciaba un crecimiento desmedido de burocracia y consecuentemente el gasto que producía al Estado el mantenimiento de los organismos administrativos parafiscales, que finalmente era asumido por los particulares.

De carácter práctico, ya que si bien estos recursos debían invertirse en determinado sector, la experiencia evidenció que no era así, irrespetándose su finalidad, lo que se agravaba con la falta de control sobre lo recaudado por la vía parafiscal.

Este mal uso y abuso de tributos parafiscales se fue solucionando con la aplicación del principio de reserva de ley⁶ y con la disminución de la aplicación de esta clase de recursos.

En conclusión, podemos decir que, en principio se procuró financiar las actividades paraestatales con recursos del presupuesto estatal y no a través de recursos parafiscales, lo que ocasionó que el concepto de estos tributos paulatinamente se restringa hasta alcanzar las características con las que cuenta hoy en día -a las cuales me referiré más adelante- y cuya aplicación se mantiene -o debería mantenerse- para casos excepcionales. Vale decir

⁶ Véase nota 3.

que se considera a la parafiscalidad como “una noción por esencia negativa”,⁷ no obstante, no ha sido impedimento para su establecimiento, siendo lo adecuado realizar estudios previos, tanto a nivel doctrinario, legislativo y jurisprudencial para evitar degeneraciones en el sistema fiscal estatal.

1.2 Los ingresos públicos

Como sabemos, el Ecuador es un Estado social de derecho, conforme lo define nuestra Constitución,⁸ por ello debe garantizar la satisfacción de las necesidades sociales y así procurar el bien común para todos sus habitantes. El Estado al ser el llamado a cumplir dichos propósitos, requiere ejercer una serie de acciones tendientes a conseguir los recursos necesarios para la realización de tales fines. Es así que surge la actividad fiscal estatal cuyo propósito es obtener ingresos de las economías privadas para invertirlos en la producción de bienes y servicios colectivos. Así surgen los ingresos públicos, considerados como cantidades de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben con el objeto de financiar el gasto público;⁹ tienen algunas características propias:

- a. **Se trata de una suma de dinero.-** En su gran mayoría los ingresos públicos son dinerarios, sin embargo podemos encontrarnos en otros casos con ingresos de otras especies¹⁰ pero susceptibles de valorarse económicamente y que luego de determinados procesos finalmente llegan a ser un ingreso público.

⁷ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 857.

⁸ Constitución Política del Ecuador, Art. 1.- El Ecuador es un estado social de derecho, soberano, unitario, independiente, democrático, pluricultural, y multiétnico. Su gobierno es republicano, presidencial, electivo, representativo, responsable, alternativo, participativo y de administración descentralizada. [...].

⁹ Roberto Insignares Gómez, “Los ingresos públicos”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, 2007, Digiprint Editores E.U., p. 321.

¹⁰ En el caso del Ecuador así lo dispone nuestro Código Tributario que dice textualmente: “Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse

b. Percibido por un ente público.- Otro aspecto para determinar a un ingreso como público es el hecho de que sea percibido por un ente de igual naturaleza. No obstante es posible encontrar ingresos que son percibidos por entes privados pero destinados a cumplir finalidades públicas; esos ingresos no se consideran como públicos al ser recaudados por entes privados y por tanto se registran en sus presupuestos y no forman parte del erario del Estado.¹¹

c. Su objetivo es financiar el gasto público.- El cometido final de los ingresos públicos es el financiamiento de los gastos públicos, eso sí sin perjuicio de otros objetivos de política económica general fiscales y extrafiscales como: el estímulo a la inversión, reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; la justa distribución de la riqueza entre todos los habitantes del país.¹²

Existen varias clasificaciones sobre los ingresos públicos, algunas toman en cuenta la naturaleza jurídica, otras la inclusión o no en el presupuesto del Estado, si están sujetos a derecho público o derecho privado, al carácter ordinario o extraordinario de los recursos y otras categorías más.¹³

una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Art. 43.- Cómo debe hacerse el pago.- [...]. Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.”

Por su parte, la Ley de Régimen Tributario Interno dispone: “Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. [...]”

Como ejemplo del pago en especie podemos citar la disposición de la Ley Orgánica de Aduanas del Ecuador, la misma que establece: “Art. 17.- Extinción de la Obligación Tributaria.- La obligación tributaria aduanera se extingue por: [...]”

d) Aceptación del abandono expreso de las mercancías; [...].

Art. 24.- Abandono Expreso.- Abandono Expreso, es la renuncia escrita de la propiedad de las mercancías hechas en favor del Estado por quien tiene la facultad legal de hacerlo. Su aceptación por parte del Gerente Distrital extingue la obligación tributaria. [...]”

¹¹ Roberto Insignares Gómez, “Los ingresos públicos”, p. 322.

¹² Constitución Política del Ecuador, Artículo 256.- [...] Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

¹³ Roberto Insignares Gómez, “Los ingresos públicos”, p. 325.

Para efectos de la presente investigación tomaremos en cuenta aquella clasificación que se refiere a los ingresos que provienen de los recursos fiscales y aquellos que no provienen de dicha naturaleza, concentrándonos en los primeros a efectos de establecer una relación con los recursos parafiscales.

1.2.1 Definición de recursos fiscales y características

Los recursos fiscales son ingresos públicos para costear el gasto público, conforme lo establece la Constitución y demás leyes.¹⁴ Es decir se trata de recursos que tienen por finalidad directa el financiamiento de los gastos propios del Estado. Los recursos fiscales son de tres clases: ingresos tributarios, ingresos crediticios e ingresos patrimoniales, los cuales analizaremos a continuación.

Ingresos tributarios.- Son de naturaleza pecuniaria y de carácter público, obtenidos por entes públicos o privados -siempre que estos últimos ejerzan actividades públicas- quienes son los titulares de ellos y que tienen derecho a exigirlos una vez que se cumpla el presupuesto establecido en la ley, cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades financieras del Estado y de sus entes públicos. Dentro de estos ingresos encontramos la clásica división tripartita de los tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁵ A criterio del profesor Roberto Insignares Gómez, junto a los tributos

¹⁴ Constitución Política del Ecuador, Art. 242.- La organización y el funcionamiento de la economía responderán a los principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad, a fin de asegurar a los habitantes una existencia digna e iguales derechos y oportunidades para acceder al trabajo, a los bienes y servicios; y a la propiedad de los medios de producción.

Art. 243.- Serán objetivos permanentes de la economía:

1. El desarrollo socialmente equitativo, regionalmente equilibrado, ambientalmente sustentable y democráticamente participativo.
2. La conservación de los equilibrios macroeconómicos, y un crecimiento suficiente y sostenido.
3. El incremento y la diversificación de la producción orientados a la oferta de bienes y servicios de calidad que satisfagan las necesidades del mercado interno.
4. La eliminación de la indigencia, la superación de la pobreza, la reducción del desempleo y subempleo; el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y la distribución equitativa de la riqueza.
5. La participación competitiva y diversificada de la producción ecuatoriana en el mercado internacional.

¹⁵ Entiéndase yanto las de mejoras o por mejoras como las de gasto.

tradicionales, paralelamente podemos encontrar otras categorías como lo son los precios públicos y las exacciones parafiscales.¹⁶

Ingresos crediticios.- Constituyen una fuente de ingresos provenientes del crédito para los entes públicos, los que se invierten para subvenir sus necesidades. Son créditos que otorgan sujetos tanto públicos como privados, quienes entregan dichos recursos tomando en cuenta la capacidad de pago del Estado y demás entidades que forman parte de él.¹⁷

Ingresos patrimoniales.- Son ingresos obtenidos como producto de la explotación y enajenación de los bienes patrimoniales de los entes públicos. Cabe distinguir que dentro de estos bienes públicos tenemos los de dominio o uso público, destinados a satisfacer necesidades públicas sea para un servicio de igual naturaleza o para ser utilizados de forma colectiva por quienes habitan y cohabitan como estantes y visitantes. Por otra parte tenemos los bienes y derechos de titularidad pública, destinados a la obtención de ingresos públicos, que son precisamente los bienes patrimoniales.¹⁸

Finalmente y como simple referencia podemos decir que, los ingresos no derivados de recursos fiscales son aquellos que proceden de fuentes que no tienen como objetivo principal la hacienda pública, sino otras finalidades. No obstante pueden obtenerse ingresos que complementariamente contribuyan al gasto estatal. Estos ingresos son: la emisión de dinero, los ingresos obtenidos por multas y sanciones pecuniarias, ingresos de derecho privado y transferencias.¹⁹

En resumen los recursos fiscales se caracterizan por ser ingresos públicos, cuyo objeto último es financiar el gasto público, fines que el Estado debe cumplir por

¹⁶ Roberto Insignares Gómez, “Los ingresos públicos”, p. 326.

¹⁷ *Ibídem*, p. 327.

¹⁸ *Ibídem*, pp. 327-328.

¹⁹ *Ibídem*, pp. 329 y ss.

obligación constitucional y legal. Pueden provenir tanto de los tributos, como de empréstitos o de bienes públicos patrimoniales; a los cuales secundariamente se puede adicionar ingresos de naturaleza no fiscal.

1.3 Los tributos parafiscales

En el derecho contemporáneo, de manera general, podemos considerar a los tributos parafiscales como aquellas contribuciones o exacciones que constituyen tributos no fiscales, en consecuencia no provienen del proceso común de creación de los demás gravámenes, no obstante son producto del poder de imperio del Estado, aunque su acreedor sea un organismo paraestatal, que tiene derecho a exigirlos y cuyos recursos no forman parte del presupuesto del Estado o que ingresando en él no forman parte del mismo porque su finalidad no es el gasto público general.

No obstante el concepto de los tributos parafiscales, depende de la estructura impositiva de cada Estado, la que permitirá que los ordenamientos jurídicos puedan calificar como tales a determinados ingresos, lo que a su vez hace difícil su estudio en derecho comparado. Como se verá de inmediato hoy en día encontramos doctrinarios que los consideran como tributos, otros que niegan su carácter tributario y quienes señalan que tienen un carácter tributario autónomo. Dentro de los que consideran que son tributos también encontramos a aquellos que los califican de impuestos, otros que se refieren a ellos como tasas y finalmente quienes estiman que son una especie de contribuciones especiales.

A criterio de José Vicente Troya Jaramillo “son verdaderos tributos que se establecen y aplican unilateral y coactivamente y su producto está destinado a la financiación del servicio público”.²⁰

Freddy Priego Álvarez manifiesta que existe una buena parte de la doctrina que no reconoce el carácter tributario de las contribuciones o exacciones parafiscales, fundamentalmente porque se consideran ingresos estatales que se apartan de los principios jurídicos aplicables a los tributos y al orden financiero.²¹

Dentro de los que señalan que se trata de una nueva especie tributaria se encuentra Morselli, quien defiende la tesis de una nueva categoría de características propias, distintas de las que normalmente gozan los tributos tradicionales; tesis que ha tenido sus seguidores, pero que finalmente no se ha consolidado.²²

En el caso de quienes los consideran tributos tenemos a Carretero Pérez, afirma que los ingresos parafiscales pueden ser impuestos o tasas de características especiales.²³ Sainz de Bujanda, manifiesta que no hay duda de que se trata de impuestos de origen y destino distinto a los que el Estado recauda.²⁴

Por su parte Pérez Royo, basado en la legislación y en la jurisprudencia españolas manifiesta que los recursos parafiscales son de naturaleza tributaria sin duda alguna, pero que eventualmente podrían ser impuestos, cuando sean exigidas sin consideración a una determinada actividad por parte de la administración -lo cual no es usual- o de lo contrario

²⁰ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 153.

²¹ Freddy Priego Álvarez, “La potestad tributaria normativa”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario*, México D.F., 2005, p. 135.

²² Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, 3ª ed., p. 943.

²³ Adolfo Carretero Pérez, *Derecho Financiero*, Madrid, Santillana, 1968, pp.355 y ss., citado por José Vicente Troya Jaramillo, en *Derecho Tributario Internacional*, 1990, p. 153.

²⁴ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, v. II, 1962, pp. 290 y 291, citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge, en *Derecho Financiero*, v. II, 1984, 3ª ed., p. 944.

estaríamos frente a verdaderas tasas -que es lo más frecuente- o finalmente podrían ser contribuciones especiales, todo lo cual va a depender de cada caso específico.²⁵

Para los autores argentinos Carlos M. Giuliani Fonrouge²⁶ y Catalina García Vizcaíno,²⁷ aceptando que se trata de tributos, las consideran una especie de contribuciones especiales.

Dejando de lado las diferentes posiciones doctrinarias sobre la naturaleza tributaria de los ingresos parafiscales, más adelante me referiré a las características propias de ellos.

1.3.1 Definición de tributos parafiscales

El autor francés Lucien Mehl manifiesta que los tributos parafiscales son tasas obligatorias establecidas a favor de *organismos públicos o agrupaciones de interés general*, cuya dirección corresponde a sus usuarios o afiliados y que los recursos obtenidos no integran el presupuesto general sino que están afectados al financiamiento de los gastos de dichos organismos o agrupaciones. Dice además que han tenido un gran desarrollo en Francia luego de 1940, obligando al legislador a reglamentar y limitar las tasas, cotizaciones e imposiciones parafiscales percibidas por organismos públicos, semipúblicos o de interés general y especialmente las que correspondían a agrupaciones profesionales.²⁸

Así mismo, en la doctrina francesa un pronunciamiento del Consejo de Estado, sobre la base de los trabajos preparatorios de la ley 25 de Julio de 1953, ante la falta de una conceptualización legal define los tributos parafiscales como: “[...] las exacciones obligatorias que reciben una afectación determinada, instituidas por vía de autoridad,

²⁵ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998, 8ª ed., pp. 119 y 120.

²⁶ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. II, p. 943.

²⁷ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, t. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999, 2ª ed., p. 117.

²⁸ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., 1994, p. 378.

generalmente con una finalidad de orden económico, profesional o social y escapando total o parcialmente a las normas de la legislación presupuestaria y fiscal en lo relativo a las condiciones de creación del ingreso fiscal, determinación y tipo del procedimiento de recaudación o de comprobación de su empleo...”.²⁹

De lo anterior se deduce que lo determinante en los tributos parafiscales es el hecho de que los recursos tienen un manejo distinto al de los ingresos fiscales del Estado, siendo considerados en la actualidad como: “[...] tributos establecidos por autoridad de la ley, que están a cargo de los miembros de un determinado sector o grupo económico o social, con destino a financiar a una actividad que interesa al mismo grupo o sector, en beneficio de todos los aportantes. La administración de los recursos puede hacerse tanto por organismos públicos, como semipúblicos o privados”.³⁰

A criterio de los juristas Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal la definición trascrita debe mantenerse, destacándose el manejo diferente o paralelo de los recursos parafiscales, que están destinados al financiamiento de actividades que no son precisamente estatales, pero tampoco netamente privadas e independientemente de que los organismos que las realicen sean públicos, mixtos o privados. Concluyen además los autores, que los tributos parafiscales no pueden emplearse en actividades únicamente estatales o particulares, en las primeras por cuanto su naturaleza exige que sean financiadas por ingresos fiscales, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales y en las últimas por cuanto corresponden al sector privado.³¹

Para la doctrina española, son detracciones coactivas de carácter económico, que se caracterizan porque, a pesar de tener los rasgos materiales de un tributo, no se han creado por ley ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los

²⁹ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., 1994, p. 378.

³⁰ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 860.

³¹ *Ibidem*, p. 860.

tributos y no están previstas dentro del Presupuesto del Estado. A criterio de Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano y Francisco Poveda: “Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final.”³²

Para la doctrina venezolana³³ los tributos parafiscales son obligaciones *ex lege*, caracterizados por ser prestaciones patrimoniales coactivas, debidas a un ente público y establecidos con el fin de procurar los medios precisos para cubrir sus necesidades financieras.³⁴

Para Gabriel Ruan Santos los tributos parafiscales son exacciones que son percibidas por determinados entes públicos que coadyuvan a su financiamiento autónomo, recursos que se caracterizan porque no se incluyen en los presupuestos estatales, su recaudación no corresponde necesariamente a organismos del Estado y, lo obtenido ingresa directamente a los entes recaudadores y administradores de los fondos.³⁵

Como podemos observar la idea sobre lo que debe entenderse por tributos parafiscales ha variado no únicamente por el transcurso del tiempo, lo que ha permitido encontrar mayores elementos característicos, sino además que existen criterios diferentes sobre si su fundamento es o no legal, así como también sobre cuáles son los entes titulares de ellos (públicos, semipúblicos, privados) y la administración que debe darse a los recursos recibidos.

³² Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano, Francisco Poveda, *Derecho tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001, 6ª ed., p. 47.

³³ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt

³⁴ Véase,

www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt, Humberto Romero-Muci, “*Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*”.

³⁵ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt, Gabriel Ruan Santos, “*Informe Relatoria: Exacciones Parafiscales*”.

1.3.2 Características de los tributos parafiscales

Es importante sin duda alguna, identificar la naturaleza jurídica de los tributos parafiscales para de esta forma ubicarlos dentro de una de las especies de tributos o determinar si constituyen una categoría autónoma. Es decir, establecer si se trata de impuestos, tasas o contribuciones especiales o si constituyen nuevos tributos, distintos a los tradicionales.

Autores como Albiñana³⁶ es uno de los que consideran que los tributos parafiscales no se pueden enmarcar dentro de las categorías existentes, ya que de lo contrario su denominación “para” no tendría sentido. Dice que la parafiscalidad surgió y se desarrollo conjuntamente con la fiscalidad pero no bajo la legalidad de los tributos.

Para determinar la naturaleza de los recursos parafiscales tenemos que partir del concepto de *tributo*. Para ello, he recogido las diferentes definiciones de algunos tratadistas, tal el caso de Sainz de Bujanda quien sostiene que el tributo “[...] representa el *‘ingreso de Derecho Público detraído, en virtud de la potestad de imperio del Estado, de la riqueza de los ciudadanos’*. Por su parte Blumestein, sostiene que *‘tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma’*. Fonrouge, lo define como *‘una prestación obligatoria, comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho’*; y finalmente, entre otros, Jarach puntualiza que *‘el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo’*”.³⁷

³⁶ César Albiñana García-Quintana, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1979, pp. 402 y ss.

³⁷ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 863.

De las definiciones expuestas podemos concluir que los tributos son una prestación pecuniaria de carácter público, establecida por el Estado gracias a su poder de imperio.

No obstante esta definición resulta insuficiente para establecer la naturaleza tributaria o no tributaria de un ingreso público, ya que existen recursos que siendo públicos, no necesariamente son tributarios, con lo cual se demuestra que es importante precisar los elementos que permiten calificar de tributo a un determinado ingreso. Para configurar la calificación de un ingreso como tributario es necesario decir que la prestación que exige el Estado a los ciudadanos debe tener como fin último el financiamiento del gasto público.

De lo expuesto podemos concluir que, las exacciones parafiscales poseen los elementos de los tributos clásicos ya que, son producto del imperio estatal del cual se deriva un vínculo directo entre el Estado y los ciudadanos; que no provienen del acuerdo de voluntades sino del poder de aquél para exigir prestaciones pecuniarias de obligatorio cumplimiento para los particulares. Evidencia también su carácter público, ya que si bien es cierto se enfoca en determinado sector económico o social -que en determinado momento sería visto como muy particular- su finalidad sigue siendo pública.³⁸ En consecuencia a los tributos parafiscales se les debe aplicar el mismo tratamiento utilizado para la creación de los tributos tradicionales, para hacerlos compatibles con los principios de la tributación.³⁹

1.4 Diferencias entre los tributos tradicionales y los tributos parafiscales

Una vez concebidos los recursos parafiscales como tributos, es necesario puntualizar si se trata de impuestos, tasas o contribuciones especiales o si se trata de una

³⁸ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 865.

³⁹ Constitución Política del Ecuador, Artículo 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. [...].

nueva especie tributaria diferente y autónoma de las mencionadas. En caso de ser así se terminaría la clásica división tripartita de los tributos.

1.4.1 Los tributos parafiscales no son impuestos

Según el Modelo de Código Tributario para América Latina, “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”,⁴⁰ definición que al contrastarla con la de tributos parafiscales⁴¹ evidencia sus diferencias -sin perjuicio de las similitudes que podemos encontrar-. Se distinguen de los impuestos por cuanto estos son generales, mientras que los parafiscales son sectoriales o aplicables a determinados grupos. Los primeros no son contraprestacionales y los ingresos obtenidos de dichos tributos tienen como destinatario al Estado; mientras que los segundos financian actividades propias del sector o grupo que las aporta -contraprestación-; se deben a un ente público, semipúblico o privado y en consecuencia no forman parte del presupuesto estatal, sino de las tesorerías de quienes los recaudan y administran.⁴²

Las diferencias han sido expuestas no únicamente por la doctrina, sino también por la jurisprudencia. Es así que la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela en su sentencia sobre el caso Inversiones Mukaren C.A. vs. Consejo Nacional de la Vivienda (SPA 27/07/2006), al señalar las características de los tributos parafiscales manifiesta que son: “Exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo y tienen como características primordiales que (i) no se incluye su producto en los presupuestos estatales, (ii) no son recaudadas por los

⁴⁰ Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 15.

⁴¹ Ver 1.3.1 Definición de tributos parafiscales.

⁴² Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 871.

organismos específicamente fiscales del Estado y (iii) no ingresan a las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos”.⁴³

La Corte Constitucional de Colombia en una de sus sentencias es mucho más clara en señalar sus diferencias: “Queda, pues, claro que las contribuciones parafiscales se diferencian de los impuestos en la medida en que implican una contrapartida directa al grupo de personas gravadas; no entran a engrosar el erario público; carecen de generalidad que caracteriza a los impuestos respecto del sujeto obligado a pagar el tributo y especialmente, porque tienen una determinada afectación.”⁴⁴

Respecto de las semejanzas podemos decir únicamente que ambos tributos son establecidos mediante ley en virtud del poder de imperio del Estado y que, los sujetos llamados a su pago están obligados a realizarlo.

1.4.2 Los tributos parafiscales no son tasas

El Modelo de Código Tributario para América Latina, dispone que: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.”⁴⁵

Partiendo de esta definición podemos encontrar sus diferencias con los tributos parafiscales. En las tasas el beneficio generalmente es divisible, es decir se puede identificar individualmente a cada destinatario del bien o servicio, lo que hace que el beneficio sea directo, inmediato, actual y equivalente. Si bien las exacciones parafiscales

⁴³ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt, Humberto Romero-Muci, “*Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*”.

⁴⁴ Sentencia C-040 de 1993, Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón.

⁴⁵ Modelo de Código Tributario para América Latina, Artículo 16.

también ofrecen un beneficio, este no es divisible; lo que a su vez lo vuelve mediató, eventual, indirecto y desproporcionado, por cuanto no se dirige a personas identificadas, sino a un grupo o sector determinado.⁴⁶ Otra de sus diferencias radica en el destino de los recursos obtenidos. En el caso de las tasas los recursos se invierten en el financiamiento de los gastos derivados del bien o servicio ofrecido, mientras que los tributos parafiscales se destinan a financiar actividades que interesan al grupo o sector, es decir tienen una afectación más amplia y no se limita únicamente a bienes y servicios.

Vale decir que, existen semejanzas entre las exacciones parafiscales y las tasas. Unas y otras se derivan del poder de imperio del Estado; carecen del principio de generalidad del cual están revestidos los impuestos; se puede establecer a los beneficiarios, aunque en la tasa se lo hace de forma directa, en las exacciones parafiscales es directo respecto del grupo o sector mas no respecto de cada uno de sus miembros.⁴⁷

1.4.3 Los tributos parafiscales no son contribuciones especiales

Si bien una parte de la doctrina⁴⁸ ha enmarcado a los tributos parafiscales como una subespecie de las contribuciones especiales, no cabe duda que existen diferencias. Previamente debemos referirnos a las contribuciones especiales y sus especies, en especial las que se aplican en nuestro medio, esto es: las contribuciones especiales de mejoras o por mejoras de manera muy limitada, no se diga respecto de las contribuciones especiales por gasto que casi no se conocen y aplican -según la opinión de Troya Jaramillo-.⁴⁹ No obstante es indispensable referirnos a estas dos clases de contribuciones especiales.

⁴⁶ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 872.

⁴⁷ *Ibíd.*, p. 872.

⁴⁸ Véase 1.3 Los tributos parafiscales.

⁴⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p. 138.

Considerando al beneficio, tenemos la clasificación de dos grupos: “aquellas que consisten en una prestación por el beneficio económico que genera la obra pública a ciertos contribuyentes; y aquella otra que consiste en una prestación que paga quien, para utilizar un servicio público, produce un agravamiento del gasto público”,⁵⁰ las primeras son contribuciones especiales de mejoras o por mejoras y las segundas contribuciones especiales por gasto. Sobre la base de lo dicho las diferencias que expondré a continuación entre contribuciones especiales y tributos parafiscales corresponden a distinciones entre las contribuciones de mejoras o por mejoras y las exacciones de tipo parafiscal, por ello en adelante me referiré a las primeras simplemente como contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales se exigen a ciertos sujetos que en algún momento han recibido un beneficio no individual pero determinado y de forma indirecta, como producto de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Estas contribuciones se originan luego de producido el beneficio, lo cual nos da a entender que tiene como objetivo recuperar los recursos públicos, no en su totalidad pero si en parte, ya que “si el monto de la contribución excede la cuantía del beneficio se cobraría -al menos en el orden financiero- un verdadero impuesto”.⁵¹ Sin embargo en el caso de la legislación ecuatoriana las normas relativas a las contribuciones especiales de mejoras prevén la recuperación total del costo de las obras ejecutadas,⁵² situación que se produce en aquellos casos en los que no existe otra fuente de financiamiento.

⁵⁰ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p. 147.

⁵¹ *Ibíd*em, p. 148.

⁵² Ley Orgánica de Régimen Municipal, Art. 402.- (BASE DEL TRIBUTOS) La base de este tributo será el costo de la obra respectiva prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción que se establecen en esta Ley.

Art. 403.- El costo de los pavimentos urbanos se distribuirá de la siguiente manera:

a) El cuarenta por ciento será prorrateado entre todas las propiedades sin excepción, en proporción a las medidas de su frente a la vía;
b) El sesenta por ciento será prorrateado entre todas las propiedades con frente a la vía sin excepción, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente; y,
c) La suma de las cantidades resultantes de las letras a) y b) de este artículo, correspondientes a predios no exentos del impuesto a la propiedad, serán puestos al cobro en la forma establecida por esta Ley.

Art. 404.- El costo de la repavimentación de vías públicas se distribuirá de la siguiente manera:

En resumen, las contribuciones especiales se caracterizan porque su fundamento jurídico, a más del poder de imperio del Estado, es el beneficio especial recibido por el contribuyente, que es a su vez el hecho generador. Adicionalmente, podemos decir que, la contraprestación recibida por el sujeto pasivo es cierta, ya que el beneficio en su favor es requisito que justifica el traslado de una parte de su riqueza al fisco. No obstante es indirecto porque el Estado realiza la obra o actividad no con el fin de beneficiar individualmente a ciertas personas, sino pensando en el beneficio general. Puede ser desproporcionada cuando el monto de la contribución es tan solo una parte del costo total de la obra o actividad que le significó un beneficio o ventaja⁵³ o de lo contrario puede ser

a) El cuarenta por ciento será prorrateado entre todas las propiedades sin excepción, en proporción a las medidas de su frente a la vía; y,

b) El sesenta por ciento será prorrateado entre todas las propiedades con frente a la vía sin excepción, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente. Si una propiedad diere frente a dos o más vías públicas, el área de aquella se dividirá proporcionalmente a dichos frentes en tantas partes como vías, para repartir entre ellas el costo de los afirmados, en la forma que señala el artículo precedente.

El costo del pavimento de la superficie comprendida entre las bocacalles, se cargará a las propiedades esquineras en la forma que establece este artículo.

Art. 405.- La determinación del costo por apertura o ensanche de calles, se distribuirá también en la forma establecida en el Art. 403 de esta Ley.

Art. 406.- La totalidad del costo de las aceras construidas por las municipalidades será reembolsado mediante esta contribución por los respectivos propietarios de los inmuebles con frente a la vía.

Art. 407.- El costo por la construcción de cercas o cerramientos realizados por las municipalidades deberá ser cobrado, en su totalidad, a los dueños de las respectivas propiedades con frente a la vía, con el recargo señalado por la ley.

Art. 408.- El valor total de las obras de alcantarillado que se construyan en un municipio será íntegramente pagado, por los propietarios beneficiados, en la siguiente forma:

En las nuevas urbanizaciones, los urbanizadores pagarán el costo total, o ejecutarán por su cuenta las obras de alcantarillado que se necesiten así como pagarán el valor o construirán por su cuenta los subcolectores que sean necesarios para conectar con los colectores existentes.

Para pagar el costo total de los colectores existentes o de los que construyeren en el futuro, en las ordenanzas de urbanización se establecerá una contribución por metro cuadrado de terreno útil.

Cuando se trate de construcción de nuevas redes de alcantarillado en sectores urbanizados o de la reconstrucción y ampliación de colectores ya existentes, el valor total de la obra se prorrateará de acuerdo con el valor catastral de las propiedades beneficiadas.

Art. 409.- La contribución especial de mejoras por construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable, será cobrado por la municipalidad en la parte que se requiera una vez deducidas las tasas por servicios para cubrir su costo total en proporción al avalúo de las propiedades beneficiadas, siempre que no exista otra forma de financiamiento.

Art. 410.- Para el pago del valor total de la construcción, ampliación, operación y mantenimiento de los sistemas de agua potable y alcantarillado, las municipalidades cobrarán las contribuciones especiales de mejoras y las tasas retributivas de los servicios en la forma que señala esta Ley.

Art. 412.- Para otras obras que determinen las municipalidades, según el Art.401, letra h), su costo total será prorrateado mediante ordenanza.

⁵³ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 874.

equivalente al costo total de la obra realizada cuando el valor de la contribución pretende reintegrar por completo lo invertido.

Las principales diferencias entre las contribuciones especiales y los tributos parafiscales son:⁵⁴

1. Las exacciones parafiscales se caracterizan porque su manejo es distinto al de los tributos, por lo que no se puede decir que se trata de una especie de contribuciones especiales.
2. La potestad impositiva del Estado en el caso de las contribuciones especiales la ejerce en beneficio propio, con el fin de obtener una compensación por la obra o actividad realizada. En el caso de los tributos parafiscales el beneficio es para el sector o grupo económico o social.
3. Las contribuciones especiales son una especie de tributos que constituyen ingresos fiscales típicos, lo que sugiere que deben observar los principios presupuestarios de éstos -percepción, manejo y disposición- excepto aquellos contrarios a su naturaleza. Mientras que los tributos parafiscales no son ingresos fiscales, lo que hace que se establezcan al margen de aquellos principios.
4. En relación con el numeral anterior, sabemos que los recursos fiscales forman parte del presupuesto del Estado por ser el titular de ellos, lo que no sucede con los recursos parafiscales que no forman parte de dicho presupuesto, ya que éstos se revierten directamente en beneficio de quienes forman parte del grupo o sector gravado.
5. Es necesario diferenciar el hecho generador de las contribuciones especiales y el de los tributos parafiscales. En las primeras radica en el beneficio que obtiene el

⁵⁴ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, pp. 875-876.

contribuyente por la realización de una obra pública o de una actividad estatal.⁵⁵

En los segundos se concreta en la ejecución de una actividad económica o social predefinida por la ley, independientemente de que se concrete o no porque en estas exacciones el favor al sujeto pasivo es eventual.

6. En relación con el beneficio, varía de tributo a tributo según su especie, en las contribuciones especiales la ventaja es recibida por un grupo de personas determinado que carece de vínculos económicos o sociales de tal forma que el beneficio no repercute a nivel individual. En los tributos parafiscales por el contrario el beneficio tiene trascendencia a nivel particular de quienes conforman el grupo.

La conclusión es que el concepto de contribución especial no puede ser aplicado a los tributos parafiscales, porque han adquirido sus propias características. Analizando lo expuesto se puede colegir que las exacciones parafiscales son una subespecie de tributos, pero que en ningún momento son impuestos, tasas o contribuciones especiales. Constituyen una categoría nueva y autónoma, con características propias de los tributos tradicionales y con otras que los definen y diferencian, las que se exponen en el siguiente numeral.

1.5 Características definitorias de los tributos parafiscales

Las principales características de los tributos parafiscales y que son definitorias de su naturaleza tributaria y jurídica son las siguientes:

⁵⁵ En el caso ecuatoriano nos referimos a las contribuciones especiales de mejoras, que son las que están previstas en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, Art. 396.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

a. *Los sujetos pasivos pertenecen a un sector o grupo*

A los tributos parafiscales no se les aplica el principio de generalidad de los impuestos, sino que los sujetos gravados son las personas que pertenecen a un determinado sector económico o social. Este aspecto es de gran importancia ya que se busca que se apliquen como mecanismo excepcional de financiamiento, bajo parámetros delimitados o delimitables y uno de ellos es precisamente el sector o sectores gravados. Tal es el caso de los aportes que se realizan para la seguridad social, que comprenden dentro del grupo a las personas que se encuentran en relación laboral de dependencia y en consecuencia están obligados a contribuir para el financiamiento de este servicio.⁵⁶ Es importante decir además que hoy en día los sectores o grupos susceptibles de beneficiarse de estos fondos no son únicamente económicos y sociales sino que pueden existir una variedad de ellos, entre otros pueden estar otros de tipo cultural y profesional.⁵⁷

b. *Los beneficiarios son los miembros pertenecientes al sector o grupo gravado*

Los tributos parafiscales están destinados a beneficiar al sector gravado; es decir que la ley los establece para aquellos grupos en los que se han producido fallas propias del dinamismo del ciclo económico.⁵⁸ El hecho de que los beneficiarios de ellos sean los miembros del grupo gravado permite distinguir a estos tributos de los demás de las otras especies. Nuevamente podemos mencionar como ejemplo el caso de la seguridad social, ya que los afiliados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, conforme lo determina la

⁵⁶ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 866.

⁵⁷ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, t. II, Bogotá, Editorial Temis, 2005, 2ª ed., p. 153.

⁵⁸ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 867.

Constitución y la ley,⁵⁹ son los beneficiarios de los diversos servicios que presta dicha institución en casos de enfermedad, maternidad, riesgos del trabajo, cesantía, vejez, invalidez, discapacidad y muerte.

c. Los tributos parafiscales tienen un manejo presupuestario sui generis

Los recursos obtenidos por concepto de tributos parafiscales no se incluyen en el presupuesto general del Estado, pero cuando se produce esta situación se lo hace únicamente con fines administrativos. El presupuesto de manera general se considera como una estimación de los ingresos percibidos y la consiguiente autorización máxima de gastos, fundamentado en los principios de universalidad y unidad, de tal forma que los ingresos públicos están sometidos al financiamiento de gastos concretos, los que han sido establecidos previamente e incluidos en el presupuesto. Los recursos recaudados presupuestariamente son distribuidos conforme a las partidas correspondientes. Igualmente una vez asignados a los entes concretos, la totalidad de los mismos deben incluirse en los presupuestos de dichas entidades, “so pena de no poder ser percibidos ni destinados a erogaciones concretas.”⁶⁰

Los tributos parafiscales no están sometidos a estos requisitos, una vez establecidos, no son incorporadas a presupuesto alguno y aun haciéndolo se lo hace tan solo para determinar su cuantía. Es así que no se sujetan a los principios de universalidad y unidad presupuestaria y carecen de control respecto de su gasto, lo que ha hecho que en muchas ocasiones se acudan a estas exacciones de forma indiscriminada.

⁵⁹ Constitución Política del Ecuador, Artículo 57.- El seguro general obligatorio cubrirá las contingencias de enfermedad, maternidad, riesgos del trabajo, cesantía, vejez, invalidez, discapacidad y muerte. [...].

⁶⁰ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 867.

Ante las facilidades de su creación y manejo extrapresupuestario es necesario fijar y exigir ciertos requisitos para su institución, a fin de evitar que se produzca un desequilibrio fiscal y desorden en los gastos del Estado por estar fuera del presupuesto.

d. Son tributos de afectación o destino específico

Los recursos obtenidos por concepto de exacciones parafiscales, al ser invertidos en determinados fines, los caracteriza como tributos con afectación específica, lo cual es una característica determinante. Afectación o destino no es lo mismo que vinculación. De hecho, lo que permite distinguir a los tributos fiscales de los parafiscales es su afectación o destino; mientras los primeros (impuestos, tasas y contribuciones especiales) no están afectados a la ejecución de determinadas obras o servicios públicos; en el caso de los segundos (parafiscales) sucede lo contrario, por lo que deben ser destinados a financiar obras y servicios públicos específicos. Aquí el financiamiento adquiere categoría jurídica.⁶¹ Para entender mejor esta idea presentamos el siguiente cuadro.⁶²

TRIBUTOS	Cuyo producto no se encuentra afectado a la financiación de obras y servicios públicos	No vinculados a la actividad de la Administración	Impuestos
		Vinculados a la actividad de la Administración	Tasas
			Contribuciones Especiales
	Cuyo producto se encuentra afectado a la financiación de obras y servicios públicos	Ingresos Parafiscales	

⁶¹ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p. 157.

⁶² *Ibíd.*, p.159.

No obstante no debe confundirse a los tributos parafiscales con recursos de destinación específica, por cuanto tal posición llevaría a la conclusión de que todo recurso con esta peculiaridad sería parafiscal lo cual no es así.⁶³ El fundamento de este argumento radica en que los ingresos afectados primeramente ingresan al presupuesto y desde ahí proviene su destino, lo cual no sucede en el caso de los tributos parafiscales; pero sabemos que estos últimos si pueden ser incluidos en el presupuesto, por lo mismo considero que no cabe dicho argumento.

e. No hay proporcionalidad entre el pago del tributo y el beneficio recibido por el contribuyente

Esta característica surge de la relación entre el beneficio y el monto de la exacción, ya que al efectuarse el pago no se lo realiza en atención a cada persona, sino en relación con el sector o grupo gravado, de tal forma no podemos decir que por el hecho de aportar más, el beneficio recibido será mayor. De ello se concluye que el beneficio recibido por los contribuyentes si es un factor definitorio de los tributos parafiscales, ya que la contraprestación recibida por el sujeto pasivo, no se traduce en un beneficio inmediato, actual, directo ni equivalente, sino que es mediato, eventual, en relación del grupo o sector económico o social y, desproporcionado e indirecto respecto del sujeto pasivo.⁶⁴

Un claro ejemplo de ello, se presenta en el caso de las contribuciones a la seguridad social, ya que los trabajadores aportantes reciben los servicios públicos cuando los requieran, de lo contrario continúan pagando aunque no necesiten los servicios del IESS,⁶⁵ es más puede ser que no lleguen a solicitarlos jamás. Respecto de los patronos

⁶³ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 875.

⁶⁴ *Ibídem*, p. 870.

⁶⁵ Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

aportantes, estos no reciben beneficio alguno, por lo que se puede decir que estamos frente a un verdadero impuesto de destinación específica.⁶⁶

Consideraciones personales sobre las características de los tributos parafiscales

Examinadas las diversas posiciones doctrinarias sobre los tributos parafiscales, considero que lo más apropiado sería hablar de impuestos, tasas y contribuciones especiales de tipo parafiscal, por cuanto además de algunas características similares a las de los tributos tradicionales en cada caso tendrían sus características específicas que singularizan a cada uno de ellos.

Respecto de los impuestos parafiscales, analizando los casos expuestos en el caso ecuatoriano,⁶⁷ al momento de compararlos con los impuestos fiscales, observamos que la obligación que origina el pago tiene como hecho generador una situación independiente del contribuyente, no vinculada con él, pero si afectada a un fin específico.

Específicamente, en el caso del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural - FONSAL-, de la Sociedad de Lucha contra el Cáncer -SOLCA- del Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas -IECE- y del Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, quienes son sujetos pasivos del pago no necesariamente pertenecen a un determinado sector o grupo gravado beneficiario de los recursos, sino a una generalidad de personas naturales o jurídicas que forman parte de la sociedad. Una vez obtenidos los recursos estos se invierten en actividades previamente determinadas por la ley de su creación o establecimiento, es decir la afectación o destino que caracteriza a ésta clase de tributos.

Si analizamos los mencionados tributos parafiscales desde ésta perspectiva, existe una especie de generalidad dentro quienes están llamados a contribuir y de la carencia de vínculo entre quienes contribuyen y los beneficiarios de los tributos, sin descartar claro está que, en determinado momento los contribuyentes pueden ser favorecidos de lo aportado por ellos.

En el caso de las tasas parafiscales sucede algo similar, tomando en cuenta lo que debemos entender por tasa, ésta es considerada por la doctrina moderna como un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un

⁶⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p. 159.

⁶⁷ Ver cuadro sobre los tributos parafiscales que se encuentra en los anexos

servicio público individualizado en el contribuyente; y, que el producto debe destinarse al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

Partiendo de la idea anterior observamos que el caso de los aportes al Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional -SECAP- constituye una tasa para las instituciones públicas, las empresas de economía mixta y las empresas privadas, por cuanto ésta entidad presta un servicio (potencial o efectivo) de capacitación a los empleados y trabajadores de ellas, según la especialización que realicen en la institución o empresa en la que laboran.

Es decir que, las tasas -si bien tienen la afectación o destino de los tributos parafiscales- se diferencian de los impuestos de éste tipo por cuanto existe una vinculación entre lo aportado y el servicio en el cual debe invertirse los recursos obtenidos.

Si bien en el caso ecuatoriano no encontramos contribuciones especiales parafiscales, es posible su establecimiento en determinado momento, como ya veremos más adelante algunas posiciones doctrinarias que reconocen la existencia de contribuciones especiales parafiscales.

No obstante lo dicho, se ha discutido ampliamente sobre las aportaciones a la seguridad social, concluyéndose en varios países que se tratan de contribuciones especiales parafiscales.⁶⁸ En el tercer capítulo volveré sobre este tema.

Lo expuesto nos permite afirmar que, dentro del género de los tributos parafiscales existen especies con características similares a las de los tributos fiscales y otras que son propias de ellos.

1.6 Régimen jurídico aplicable

Sin duda alguna los tributos parafiscales tienen que ser excepcionales ya que sus efectos pueden resultar perjudiciales en la actividad financiera del Estado. Si bien nuestra Constitución, Código Tributario y otros cuerpos legales no hacen referencia expresa a ellos, por tal circunstancia no podemos aceptar que se produzca una creación indiscriminada de esta clase de ingresos, sino por el contrario es indispensable establecer mediante ley los parámetros necesarios para su creación.

⁶⁸ Así se lo establece en el Modelo de Código Tributario para América Latina y en otros códigos como los de Bolivia y Uruguay.

Es así que el Congreso Nacional conforme a lo dispuesto en el artículo 130 de la Constitución, está facultado para establecer, modificar o suprimir, además de los impuestos y las tasas, *otros ingresos públicos*, que en nuestro caso podrían ser exacciones parafiscales -aunque no son las únicas, ya que pueden haber otros recursos-. No obstante es importante que se conceptualice a los tributos parafiscales y se establezcan sus límites en una ley específica.

Constitucionalmente se ha establecido que las leyes pueden ser orgánicas y ordinarias. El artículo 142 determina de forma expresa cuales serán orgánicas y que las restantes serán ordinarias.⁶⁹ Así mismo, en el artículo 143 se dice que una ley ordinaria no podrá modificar una orgánica ni prevalecer sobre ella, ni aún a título de ley especial.⁷⁰ Conforme las normas de la carta suprema, las leyes tributarias son ordinarias.⁷¹ No obstante su carácter ordinario, es importante destacar que las leyes tributarias se sujetan a un tratamiento especial ya que la Constitución faculta exclusivamente al Presidente de la República para proponer proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos;⁷² facultad de la que se priva al Congreso Nacional, a otros organismos y a la iniciativa popular, es decir de la posibilidad de proponer proyectos de ley en materia de impuestos.⁷³

⁶⁹ Constitución Política del Ecuador, Artículo 142.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias.

Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y actividades de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial; las del régimen seccional autónomo y las de los organismos del Estado, establecidos en la Constitución.
2. Las relativas al régimen de partidos, al ejercicio de los derechos políticos y al sistema electoral.
3. Las que regulen las garantías de los derechos fundamentales y los procedimientos para su protección.
4. Las que la Constitución determine que se expidan con este carácter.

Las demás serán leyes ordinarias.

⁷⁰ Constitución Política del Ecuador, Artículo 143.- Las leyes orgánicas serán aprobadas, reformadas, derogadas o interpretadas por mayoría absoluta de los integrantes del Congreso Nacional.

Una ley ordinaria no podrá modificar una ley orgánica ni prevalecer sobre ella, ni siquiera a título de ley especial.

⁷¹ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, inédito, Quito, Julio de 1998.

⁷² Constitución Política del Ecuador, Artículo 147.- Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país.

⁷³ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, inédito, Quito, Julio de 1998.

Pero como las leyes ordinarias tributarias pueden resultar contrapuestas a otras de igual naturaleza, del mismo modo tienen un carácter limitado respecto a las leyes orgánicas, por cuanto su inferior jerarquía impide que puedan fijar los límites de los tributos parafiscales. Ahora bien, recientemente la Asamblea Nacional Constituyente expidió la Ley de Equidad Tributaria,⁷⁴ en la que se le otorgó la calidad de Ley Orgánica al Código Tributario, por lo que hubiese sido provechoso incluir un Capítulo sobre estos tributos. En el caso de Colombia, existe la Ley Orgánica del Presupuesto que en su artículo 29 dispone que las exacciones parafiscales son: “[...] gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico, y se utilizan para el beneficio del propio sector”. Dice asimismo que, “[...] El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y los excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable”.⁷⁵ Concluye la ley, “las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del presupuesto general de la nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración”.⁷⁶ No obstante los propios doctrinarios colombianos reconocen que la

⁷⁴ Ley Reformatoria para la equidad tributaria del Ecuador, expedida por la Asamblea Nacional Constituyente mediante Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007, tercer suplemento (R.O.-3S 242: 29-XII-2007), Disposición final segunda.- “A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de Ley que tenga categoría de general, anterior o posterior, que se le oponga”.

⁷⁵ Julio Roberto Piza, *Tributo: concepto y clases*, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, 2007, Digiprint Editores E.U., p. 402.

⁷⁶ Ley 225 de 1995 (modificatoria de la Ley de Orgánica de Presupuesto), Art. 2.- El artículo 12 de la Ley 179 de 1994, quedará así:

Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

definición de tributos parafiscales en la ley no es suficiente, por cuanto lo verdaderamente importante es que en la práctica sean la excepción mas no la regla y que adicionalmente se precisen: las actividades susceptibles de ser gravadas, lo que debe entenderse por sector o grupo, cual es el objeto señalado en la ley para determinar la destinación de la exacción y demás aspectos sustanciales de esta clase de tributos.⁷⁷

Por lo dicho considero que, ahora que nuestro Código Tributario tiene carácter de orgánico, en una posterior reforma al mismo por parte de la Asamblea Nacional⁷⁸ debe incluirse el capítulo correspondiente sobre tributos parafiscales a fin de establecer sus elementos esenciales, lo que permitiría reglamentar una realidad existente pero no regulada y de incidencias no únicamente en el ámbito jurídico sino también financiero, político y social.

1.7 Necesidad de regular los tributos parafiscales mediante ley orgánica

En concordancia con lo anterior podemos decir que la necesidad de una ley de carácter orgánico que regule la materia, se deduce de las características propias y definitorias de las exacciones de tipo parafiscal, esto es que: constituyen un tributo atípico -no en su totalidad pero si en parte- a la clásica categorización de los tributos. Como se trata de un tributo debe establecerse la obligación *ex-lege* y que el destino de lo recaudado necesariamente será invertido en los fines fijados en la propia ley en beneficio de quienes desarrollan una actividad o comparten un interés común y que son los llamados a sufragar el tributo. Que los recursos percibidos por el ente -sea público, semipúblico o privado-

Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración.

⁷⁷ Catalina Hoyos Jiménez, “La parafiscalidad en Colombia”, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, Santa fe de Bogotá, 1999, p. 911.

⁷⁸ El Congreso Nacional pasó a llamarse Asamblea Nacional, conforme al proyecto de nueva Constitución Política que se está redactando actualmente por la Asamblea Nacional Constituyente instalada en Montecristi.

quien va a realizar la actividad para beneficio del sector o grupo, los utilice directamente, es decir que no ingresen al presupuesto del Estado, sino que su manejo sea paralelo a éste.⁷⁹

Ahora bien, el contenido de la ley que regule estos tributos debe observar lo sustancial de la figura, esto es que: deben ser excepcionales, que existen actividades que no pueden ser atendidas por esta clase de gravámenes y que las personas gravadas deben tener características especiales.⁸⁰

La autora Catalina Hoyos Jiménez, propone que en la ley debe constar una definición -ya mencionada al inicio- que puede ser: “Las exacciones parafiscales son tributos establecidos por autoridad de la ley, que están a cargo de los miembros de un determinado sector o grupo económico o social, con destino a financiar a una actividad que interesa al mismo grupo o sector, en beneficio de todos los aportantes. La administración de los recursos puede hacerse tanto por organismos públicos, como semipúblicos o privados”.⁸¹

De igual manera, considera necesario la realización de un estudio previo a la creación del tributo, para determinar las condiciones económicas del sector o grupo que va a ser gravado y de la presión fiscal que puede generarse si es establecido. Adicionalmente manifiesta la necesidad de determinar las actividades que pueden ser financiadas con estos tributos, para evitar que se invierta recursos parafiscales en actividades que deben atenderse e incluirse en el presupuesto del Estado, de tal forma que no se disfracen recursos fiscales vía tributos parafiscales y en consecuencia se evite los controles a los que están sometidos aquellos. Reconoce también que debe entenderse perfectamente el concepto de sector o grupo -a los que me referiré en el capítulo tercero-, indicarse el destino de los recursos, los sujetos pasivos del tributo, evitando incluir a quienes no

⁷⁹ Catalina Hoyos Jiménez, “La parafiscalidad en Colombia”, p. 921.

⁸⁰ *Ibíd.*, p. 942.

⁸¹ *Ibíd.*, p. 943.

reciben un beneficio directo de las actividades que conforme a la ley desarrolla el sector o grupo y en las cuáles se invierte las rentas provenientes de la exacción. Finalmente me parece importante la advertencia que debe hacerse a los entes administradores de los recursos parafiscales para prohibirles de manera estricta la posibilidad de invertir los fondos en actividades ajenas al propósito para el que fueron creados los tributos y, que sucederá con lo recaudado en caso de que la o las actividades, causa originaria de estos gravámenes, terminen o desaparezcan, siendo lo correcto y lógico que se inviertan en fines similares a los establecidos en la misma ley.⁸²

Como conclusión, no hay duda de que no podemos negar la existencia de los tributos parafiscales, no obstante nos hemos resistido a indagar y desarrollar el tema, el mismo que se ha mantenido ambiguo y su tratamiento ha sido en muchos casos superficial. Si bien el campo de investigación podría resultar muy amplio, es importante extraer sus elementos porque actualmente se hace cada vez más necesario hacerlo.

⁸² Catalina Hoyos Jiménez, “La parafiscalidad en Colombia”, pp. 943-945.

CAPÍTULO II

LOS TRIBUTOS PARAFISCALES EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA Y EN OTROS PAÍSES

2.1 Los tributos parafiscales en Bolivia

Mención especial merecen los casos de Bolivia y Perú, sobre los cuales me fue muy difícil investigar el tema de los tributos parafiscales. En el caso del primero intenté por varias vías conseguir información, pero la falta de estudio por parte de la doctrina únicamente me permitió conocer escasamente algunas situaciones sobre la parafiscalidad y, gracias a la colaboración del distinguido tributarista boliviano Álvaro Villegas Aldazosa⁸³ pude elaborar las consideraciones que a continuación se exponen.

El mencionado autor, en su artículo titulado “La Contribución Parafiscal en Bolivia” manifiesta que la naturaleza jurídica de las contribuciones parafiscales y su clasificación han sido objeto de debate en Bolivia a partir de 1970, año en el que fue expedido el Código Tributario. No obstante, nos dice que: “Si bien poco o nada se ha publicado sobre esta clase de carga fiscal, encontramos precedentes normativos, administrativos y jurisprudenciales de marcada relevancia.”⁸⁴

Su posición se encasilla dentro de quienes considera que las mencionadas contribuciones tienen naturaleza tributaria y las distingue como una categoría distinta de los tradicionales tributos (tasa e impuesto). Es así que para determinar su naturaleza -continúa Villegas Aldazosa- es necesario realizar un análisis de cada caso en particular.

⁸³ Álvaro Villegas Aldazosa, es Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Privada Santa Cruz (UPSA) y Visiting Research Scholar en el Programa de Maestría de Tributación Internacional de la Universidad de Florida.

⁸⁴ Álvaro Villegas Aldazosa, “La Contribución Parafiscal en Bolivia”.

Manifiesta además que: “[...] resulta imprescindible un apropiado entendimiento de los elementos esenciales de cada categoría tributaria, de manera que se permita una caracterización objetiva. En efecto, la importancia de caracterizar adecuadamente una carga fiscal en Bolivia cobra en la actualidad mayor relevancia debido a los preocupantes grados de arbitrariedad con los que el gobierno busca financiar el gasto público orientado a proyectos políticos.”⁸⁵

Este criterio sin duda es plenamente aplicable en los países andinos, en donde se pueden establecer tributos parafiscales a favor del Estado que sin duda alguna afectan no solamente al sistema tributario sino también los derechos de quienes estarían obligados a su pago.

Para delimitar la naturaleza de los tributos parafiscales en su país, el citado autor analiza las disposiciones constitucionales,⁸⁶ en donde se establece que: “Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos”, entendiéndose que la expresión *demás cargas públicas* otorga al Estado la facultad de generar ingresos públicos por mecanismos distintos a los impuestos.

En relación con lo anterior, el artículo 59 de la Constitución boliviana establece que: “Son atribuciones del Poder Legislativo: [...] 2°. A iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los

⁸⁵ Álvaro Villegas Aldazosa, “La Contribución Parafiscal en Bolivia”.

⁸⁶ Constitución Política de Bolivia, Artículo 27. Universalidad de los impuestos.

Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos.

gastos fiscales. [...] Las contribuciones se decretarán por tiempo indefinido, salvo que las leyes respectivas señalen un plazo determinado para su vigencia.”⁸⁷

Disposición que a criterio de Villegas Aldazosa también permite que el principio de legalidad pueda aplicarse para aprobar cualquier tipo de *contribuciones*, en nuestro caso de estudio las parafiscales.

Dice así mismo que los principios de interpretación constitucional, recogidos por el Código Tributario Boliviano, constituyen los fundamentos a los cuales debe someterse cualquier disposición legal que tenga por objeto establecer cualquier tipo de carga fiscal. Este cuerpo legal define a los tributos como “[...] las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.⁸⁸ Clasifica a los tributos de forma *tetrapartita*: Impuestos, Tasas, Contribuciones Especiales⁸⁹ y Patentes Municipales.⁹⁰

⁸⁷ Constitución Política de Bolivia, Artículo 59. Atribuciones del Poder Legislativo

Son atribuciones del Poder Legislativo: [...].

2º A iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales.

Sin embargo el Poder Legislativo, a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del Ejecutivo la presentación de proyectos sobre aquellas materias. Si el Ejecutivo, en el término de veinte días, no presentase el proyecto solicitado, el representante que lo requirió u otro parlamentario podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación. Las contribuciones se decretarán por tiempo indefinido, salvo que las leyes respectivas señalen un plazo determinado para su vigencia. [...].

⁸⁸ Código Tributario, Artículo 9.- (Concepto y Clasificación).

I. Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. [...].

⁸⁹ Álvaro Villegas Aldazosa, “La Contribución Parafiscal en Bolivia”, manifiesta que: “Las Contribuciones Especiales fueron reconocidas en nuestro ordenamiento desde el Código Tributario de 1970 inspirado en el Modelo de Código Tributario para América Latina. El artículo 17 de dicho Código establecía que ‘Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de grupos beneficiados, destinada a la financiación de los servicios de la seguridad social’.

En el Código Tributario de 1992, el texto original se mantuvo sin modificaciones. Sin embargo, es el Código Tributario Boliviano de 2003 el que afecta sustancialmente las disposiciones sobre las Contribuciones Especiales al establecer con texto más reducido, un ámbito más amplio de cobertura. En efecto, este Código Tributario elimina la definición de Contribuciones de Mejora y mantiene la referencia a las contribuciones de seguridad social solamente para remitir su tratamiento a legislación especial. El texto del ahora artículo

La Comisión de Reforma Tributaria⁹¹ que realizó estos cambios, los consideran necesarios ya que en el caso de la Contribución Especial permite que el legislador al momento de establecerlas pueda definir las características especiales de cada contribución a ser creada.⁹² Dentro de esta idea se enmarca a la contribución parafiscal en Bolivia, que de esta forma: “[...] está reconocida como un tributo por cuanto nace del ejercicio del poder de imperio del Estado y se expresa bajo los límites formales y materiales que impone la Constitución, tienen por objeto gravar a un grupo, gremio o sector de la economía, cuyo producto está destinado al beneficio de éstos.”⁹³

Para finalizar, Villegas Aldazosa, nos dice que independientemente del nombre con el que se puedan encontrar, son tributos parafiscales, entre otros, los siguientes:⁹⁴

- Los aportes a los colegios de profesionales (específicamente en el caso del colegio de abogados).
- Los aportes de las empresas forestales al Fondo Nacional de Desarrollo Forestal.⁹⁵

12 es el siguiente: ‘Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio’”.

⁹⁰ Código Tributario, Artículo 9.- (Concepto y Clasificación). [...]

II. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales; y

III. Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

⁹¹ La Comisión de Reforma Tributaria (período agosto de 2002 a agosto 2003) estuvo conformada en la parte legal por los siguientes miembros permanentes: Ximena Bernal (Servicio de Impuestos Nacionales), Narda Bacarreza (Viceministerio de Política Tributaria), Rafael Vergara (Aduana Nacional) y Álvaro Villegas Aldazosa (Consultor Tributario).

⁹² Álvaro Villegas Aldazosa, “La Contribución Parafiscal en Bolivia”, dice que: “La Comisión de Reforma Tributaria respalda este cambio en la búsqueda de simplificación del Código Tributario a partir del fortalecimiento del concepto general del tributo como categoría, al amparo de la cual podrán crearse por ley tributos que se enmarcan en ese tributo como subcategorías. Claramente, la eliminación del concepto de ‘Contribución de Mejora’ no significa que ésta no sea admitida en el sistema tributario boliviano; por el contrario, su creación concreta no requiere otro respaldo legal más que el definido por el Código Tributario como ‘Contribución Especial’. En consecuencia, considerando los componentes definidos por el art. 12, el legislador definirá con libertad las características especiales de cada contribución a ser creada, sea que ésta adopte por ejemplo la forma de contribución de seguridad social, contribución de mejora o contribución especial en términos generales.”

⁹³ *Ibidem*.

⁹⁴ *Ibidem*.

- Los pagos a la sociedad de autores y;
- La participación extraordinaria a favor de YPFB.⁹⁶

Por otra parte, analicé la *Tasa de Regulación* que cobra la Superintendencia de Telecomunicaciones de Bolivia la que resultaría ser parafiscal, según se desprende del análisis de dos resoluciones⁹⁷ sobre el tema. En la primera de ellas -que corresponde a primera instancia- se determinó que la *tasa* cobrada por la Superintendencia de Telecomunicaciones corresponde a la categoría de las tasas previstas en el Código Tributario boliviano,⁹⁸ lo cual en principio descartaba la idea de su naturaleza parafiscal.

⁹⁵ Álvaro Villegas Aldazosa, “La Contribución Parafiscal en Bolivia”. Sobre estos aportes concluye que: “En el caso de las contribuciones forestales en Bolivia, identificamos claramente que el legislador ha optado por financiar parte del sistema forestal a través de la creación de varios tipos de ‘Patentes Forestales’, cuya naturaleza y clasificación son ciertamente dudosas. En efecto, el artículo 36 de la Ley Forestal dispone: ‘Se establecen en favor del Estado las siguientes patentes por la utilización de recursos forestales, que no constituyen impuesto, tomando la hectárea como unidad de superficie:...” (subrayado propio). En la primera aproximación a esta clase de contribución estatal, podemos identificar que se trata de exacciones obligatorias, aparentemente de naturaleza regalaría (compensación por la utilización de recursos forestales) y que pueden ser clasificadas como tributos que no sean impuestos. En el análisis de esos elementos, se observa con claridad que la naturaleza totalmente regalaría de la Patente Forestal debe ser descartada en atención a que la propia ley establece que el 35% de la patente de aprovechamiento y el 25% de la patente de desmonte son distribuidos a la Prefectura ‘por concepto de regalía forestal’. Por otra parte, si analizamos otro destino de las patentes, encontramos que un porcentaje de las Patentes de aprovechamiento forestal y desmonte son también distribuidas a un Fondo especial denominado FONABOSQUE, entidad pública autárquica cuya finalidad es ‘promover el financiamiento para la utilización sostenible y la conservación de los bosques y las tierras forestales’; dichos recursos deben ser destinados en su totalidad a la constitución de un Fondo Fiduciario de Contrapartida, cuya finalidad es la de promover el financiamiento para la utilización sostenible y la conservación de los bosques y las tierras forestales.

⁹⁶ Álvaro Villegas Aldazosa, “La Contribución Parafiscal en Bolivia”, concluye que: “El segundo caso que deseo comentar es la exacción extraordinaria que se impuso a determinadas empresas del sector hidrocarburífero a título de ‘Participación’. Esta exacción está claramente diferenciada del Impuesto Directo a los Hidrocarburos, los bonos, las Regalías, las Participaciones y las Patentes que aplican regularmente al sector, toda vez que fue impuesta por un tiempo reducido para fortalecer financieramente a la empresa estatal de hidrocarburos (YPFB) dentro del proceso de nacionalización. En efecto, el artículo 4 del Decreto Supremo 28701 crea la denominada ‘participación adicional para YPFB’ con una tasa de 32% sobre producción bruta. Lógicamente el primer cuestionamiento que surge es de orden constitucional. En el análisis será primordial definir primero su naturaleza jurídica a fin de identificar los principios, garantías y procedimientos aplicables. Si bien a la fecha dicha contribución ha dejado de tener vigencia sin aclarar su dudosa constitucionalidad y naturaleza, considero que bajo el actual Código Tributario Boliviano esta Participación adicional se identifica de manera muy cercana con la definición de Contribución Parafiscal.

⁹⁷ Resolución Administrativa Regulatoria N° 2000/448 de 18 de mayo de 2000 de la Superintendencia de Telecomunicaciones y la Resolución Administrativa No. 376 de 20 de diciembre de 2000 de la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE).

⁹⁸ Código Tributario de Bolivia, Artículo 11.- (Tasa).

I. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos (2) siguientes circunstancias:

1. Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
2. Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad.

La segunda resolución emitida por la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE) -recurso jerárquico- por su parte, estableció que dicha *Tasa de Regulación* corresponde a un *precio público* y con ello concluye⁹⁹ que al no pertenecer a la clasificación tripartita de los tributos, se enmarcan dentro de los tributos parafiscales.¹⁰⁰ Ahora bien, de una lectura mucho más minuciosa de las mencionadas resoluciones, se evidencia la existencia de varias *tasas de regulación* cuyo pago corresponde a las empresas eléctricas,¹⁰¹ las ferroviarias¹⁰² y los titulares de servicios aeroportuarios,¹⁰³ las

II. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

III. La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación.

⁹⁹ Álvaro Villegas Aldazosa y Alfredo Benítez Rivas.

¹⁰⁰ Véanse,

<http://200.105.130.245/sittel/SiraiV2.nsf/8ab41ceafa91b8e204256b7a0076957e/5988c8c76ed24a93042570ea0070620b?OpenDocument&Highlight=0,448> y

http://app.sirese.gov.bo/SGORACLE2/desktopmodules/xsdocumentmanagementadmin//App_FileUploads/2430_RESO%20376.pdf

¹⁰¹ Véase,

<http://200.105.130.245/sittel/SiraiV2.nsf/8ab41ceafa91b8e204256b7a0076957e/5988c8c76ed24a93042570ea0070620b?OpenDocument&Highlight=0,448>

¹⁰² Decreto Supremo N° 24751 de 31 de julio de 1997, Artículo 6.- Las actividades regulatorias de la Superintendencia de Transportes, así como las que correspondan a la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial, serán financiadas mediante tasas de regulación.

Las empresas ferroviarias pagarán una tasa de regulación, aplicable por igual a todas ellas, cuyo monto resultante no podrá ser superior al cero punto cinco por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos totales anuales proyectados, sin deducir impuestos indirectos.

La tasa de regulación será establecida por el Superintendente de Transportes de acuerdo a los presupuestos aprobados por la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial.

Los pagos serán efectuados trimestralmente y por adelantado en la forma y plazos determinados por el Superintendente de Transportes y de acuerdo a los contratos de concesión. El monto del pago anual será conciliado con el resultado de los estados financieros auditados de las empresas ferroviarias.

La tasa de regulación deberá pagarse en forma independiente de la presentación de cualquier impugnación o recurso planteado contra las resoluciones del Superintendente de Transportes. [...].

¹⁰³ Decreto Supremo N° 24718 de 24 de julio de 1997, Artículo 11, Conforme a lo establecido por el artículo tercero de la Ley 1600 y el artículo cuarto del D.S. 24178, las actividades reguladoras de la Superintendencia, así como las que correspondan a la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial, serán financiadas mediante las siguientes tasas de regulación:

a) Los Titulares de Servicios Aeroportuarios pagarán a la Superintendencia trimestralmente y por adelantado una tasa de regulación que no podrá ser superior al cero punto ocho por ciento (0.8%) de sus ingresos brutos, sin descontar impuestos indirectos. La tasa de regulación se hará efectiva en base a los ingresos de la gestión anterior. El monto del pago anual será conciliado con el resultado de los estados financieros auditados del Titular;

b) Los Titulares nacionales de Autorizaciones de Servicios Aeronáuticos, por sus operaciones con origen y destino en el territorio boliviano, pagarán a la Superintendencia por cada trimestre vencido, una tasa de regulación que no podrá ser superior al cero punto siete por ciento (0.7%) de los Ingresos, producto de la venta de pasajes, transporte de mercancías y otros ingresos generados en el país. La tasa de regulación se hará efectiva en base a los ingresos de la gestión anterior. El monto del pago anual será conciliado con el resultado de los estados financieros auditados del Titular;

c) Los Titulares nacionales de Autorizaciones de Servicios Aeronáuticos que presten servicios internacionales con origen o destino en territorio boliviano, pagarán a la Superintendencia por cada trimestre

que bajo el mismo razonamiento se enmarcarían dentro de los precios públicos y si éstos se encuentran considerados como parafiscales, podríamos decir que estamos frente a otros casos adicionales de esta clase de tributos.

Adicionalmente, en una sentencia¹⁰⁴ del Tribunal Constitucional de Bolivia al pronunciarse sobre la ley¹⁰⁵ que crea el Consejo Nacional de Acreditación de la Educación Superior (CONAES),¹⁰⁶ los magistrados establecieron que los aportes obligatorios de las instituciones de educación superior privada¹⁰⁷ para el financiamiento de dicho Consejo, corresponde a una contribución parafiscal. No obstante la institución aun no se ha creado, por lo que dicho aporte aun no se cobra.¹⁰⁸

Otro de los tributos parafiscales más representativos lo constituyó en su momento los aportes que se realizaban para la formación o capacitación profesional, manejados por el Instituto de Formación y Capacitación Laboral (INFOCAL)¹⁰⁹ cuando era una entidad pública. Esta institución se creó en el año de 1988 por acuerdo de los sectores público y privado con el propósito continuar la formación y capacitación de recursos humanos; esto luego de que se había suprimido el Servicio Nacional de Formación de Mano de Obra

vencido, una tasa de regulación que no podrá ser superior al cero punto cuarenta y cinco por ciento (0.45%) de los Ingresos, producto de la venta de pasajes, transporte de mercancías y otros ingresos. La tasa de regulación se hará efectiva en base a los ingresos de la gestión anterior. El monto del pago anual será conciliado con el resultado de los estados financieros auditados del Titular;

d) Los Titulares extranjeros de Autorizaciones de Servicios Aeronáuticos que operen con sus aeronaves desde y hacia el país pagarán a la Superintendencia por cada trimestre vencido, una tasa de regulación que no podrá ser superior al cero punto cuarenta y cinco por ciento (0.45%) de los Ingresos, producto de la venta de pasajes y transporte de mercancías generados en el país La tasa de regulación se hará efectiva en base a los ingresos de, la gestión anterior. El monto del pago anual será conciliado con el resultado de los estados financieros auditados de la oficina regional en Bolivia del Titular o la presentación a la Superintendencia de un informe anual, de acuerdo a instrucciones de la misma;

¹⁰⁴ Sentencia Constitucional 0033/2006 de 10 de mayo de 2006.

¹⁰⁵ Ley 3009, de 24 de marzo de 2005, Artículo 1.- Créase el Consejo Nacional de Acreditación de la Educación Superior (CONAES), como persona jurídica de derecho público que funciona de manera independiente del Gobierno Nacional y de las Instituciones de Educación Superior.

¹⁰⁶ Lo que sería en Ecuador el Consejo Nacional de Educación Superior (CONESUP).

¹⁰⁷ Ley 3009, de 24 de marzo de 2005, Artículo 26.- El CONAES financia su funcionamiento mediante recursos provenientes de las siguientes fuentes:

a) Aportes obligatorios de las Instituciones de Educación Superior Privada. [...].

¹⁰⁸ Véase, <http://www.tribunalconstitucional.gov.bo/resolucion14060.html>

¹⁰⁹ Lo que sería en nuestro país sería el Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional (SECAP).

(FOMO).¹¹⁰ Es así que la Confederación de Empresarios Privados de Bolivia (CEPB) -máximo ente representativo del empresariado boliviano- y todas sus entidades afiliadas, deciden financiar el funcionamiento del INFOCAL que tenía a su cargo la formación técnica y la capacitación laboral; por lo que la empresa privada de Bolivia adquirió un rol y función frente a la sociedad que en otros países corresponde al Estado.¹¹¹

Posteriormente se produce una modificación del INFOCAL ya que hacia el año de 1996 se suscribieron los documentos que dieron origen a la Fundación Privada INFOCAL.¹¹² Se trata de una fundación del sector empresarial creada por ley como institución educativa privada, con personalidad jurídica de bien público y sin fines de lucro, con el objetivo de proporcionar servicios especializados de formación y capacitación. Es financiada con el aporte patronal de la empresa privada, con un porcentaje del salario de los trabajadores.¹¹³ INFOCAL está concebido como un Sistema Nacional, el mismo que se encuentra conformado por una Fundación Nacional y nueve fundaciones departamentales adicionales.¹¹⁴ A partir de la transformación del INFOCAL, la contribución patronal se convierte en un aporte voluntario, por lo que evidentemente ya no estaríamos frente a un tributo parafiscal.

En un estudio realizado por parte de José María García Álvarez-Coque¹¹⁵ sobre los instrumentos de apoyo a la agricultura en los países andinos, al analizar las políticas

¹¹⁰ El Servicio Nacional de Formación de Mano de Obra (FOMO) tuvo a su cargo la capacitación de los trabajadores, pero no logró consolidarse como institución para cumplir con el propósito encomendado.

¹¹¹ Documento “La Gestión Empresarial Integral de la Formación: Experiencia de La Fundación INFOCAL - Bolivia”, inédito (enviado vía correo electrónico por el Dr. Álvaro Villegas Aldazosa).

¹¹² DECRETO SUPREMO 24.240 del 14 de febrero de 1996, ARTICULO 1. Apruébase en todas sus cláusulas el convenio suscrito el 17 de enero de 1996, por la Confederación de Empresarios Privados de Bolivia y el Ministerio de Desarrollo Humano para la creación de la FUNDACION NACIONAL PARA LA CAPACITACION LABORAL, FUNDACION INFOCAL, financiada con el aporte privado, equivalente al uno por ciento (1%), calculado sobre el salario mensual de todos los trabajadores que figuran en planillas, a cuya contribución se obliga voluntariamente el empleador privado.

¹¹³ Véase, <http://www.infocalscz.edu.bo/> y <http://www.infocalp.org.bo/>

¹¹⁴ Véase, <http://www.ilo.org/public/spanish/region/ampro/cinterfor/ifp/infocal/index.htm>

¹¹⁵ Ingeniero Agrónomo y Ph. D. en economía agraria por la Escuela Técnica Superior de Ingenieros Agrónomos de Valencia y la Universidad Politécnica de Valencia respectivamente.

agrarias en la región determinó que el uso de instrumentos parafiscales¹¹⁶ en Bolivia -Ecuador y Perú- es poco significativo, sin embargo no descarta su existencia.¹¹⁷

Por último, encontramos un documento sobre un plan intermodal¹¹⁸ propuesto por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones del Perú para la creación de un fondo vial en ese país, en el que se menciona la experiencia de la creación de fondos viales cuyos recursos no pasan por el presupuesto público. Dentro de esos fondos se habla del caso de Bolivia en el cual se paga una *cuota nacional de conservación vial*.¹¹⁹

Como conclusión sobre este punto, tengo que reconocer los tributos parafiscales a los que me he referido, no forman parte de una enumeración taxativa sobre el caso boliviano, sin embargo constituyen una muestra de la existencia de estos gravámenes y que su estudio resulta todavía muy escaso.

2.2 Los tributos parafiscales en Colombia

La doctrina colombiana considera a las contribuciones parafiscales como una categoría muy criticada por su carencia de fundamento jurídico, sin embargo reconocen que se encuentra presente en los diferentes sistemas tributarios existentes. Mauricio Plazas Vega sostiene que las exacciones parafiscales, independientemente de que sean obligaciones establecidas por ley, no son de naturaleza tributaria. Su argumento radica en el hecho de que si bien las exacciones parafiscales tienen un fundamento legal, no necesariamente constituyen tributos sino que podríamos estar frente a otros recursos no tributarios. Dice además, que no son recursos públicos porque no financian directa o

¹¹⁶ Denominación que les da a los tributos parafiscales José María García Álvarez-Coque.

¹¹⁷ Véase,

http://saber.ula.ve/db/ssaber/Edocs/centros_investigacion/ciaal/agroalimentaria/anum24/articulo2.pdf

¹¹⁸ *Plan Intermodal de Transportes del Perú del Ministerio de Transportes y Comunicación (MTC)- Junio de 2005.*

¹¹⁹ Véase,

http://www.mtc.gob.pe/portal/logypro/plan_intermodal/Parte5/Apendice/documentos/Ap_5.1_Creaci%C3%B2n_de_un_Fondo_Vial.pdf

indirectamente actividades estatales sino que pertenecen al sector gravado. En este orden de ideas, las rentas parafiscales se diferencian de los tributos, por cuanto estos últimos son recursos públicos establecidos a favor de determinado ente público con finalidad fiscal, es decir para el financiamiento del gasto público.¹²⁰ Roberto Insignares Gómez coincide en que las exacciones parafiscales carecen de naturaleza tributaria, sin embargo manifiesta que sobre la materia existen disposiciones constitucionales y legales que se refieren a ellas como tributos de carácter especial.

Acerca de la Constitución colombiana ésta reconoce expresamente la función del Congreso de legislar tanto en el ámbito de contribuciones fiscales como parafiscales,¹²¹ pero respecto de las últimas son admitidas en casos excepcionales y conforme a lo establecido en la ley. De igual manera dispone que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.¹²²

La Ley Orgánica de Presupuesto presenta una definición de contribuciones parafiscales:

Art. 29.- Las contribuciones parafiscales son gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico, y se utilizan para el beneficio del propio sector.

[...]

El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y los excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

¹²⁰ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, t. II, Bogotá, Editorial Temis, 2005, 2ª ed., pp. 141-142.

¹²¹ Constitución Política de Colombia, Artículo 150.- Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: [...]

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

¹²² Constitución Política de Colombia, Artículo 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

Sobre la definición se pueden observar los siguientes aspectos: según esta ley presupuestaria las contribuciones parafiscales son considerados como tributos a favor del Estado, instituidos por su poder fiscal y en consecuencia no son producto de la voluntad de los ciudadanos, establecidos mediante ley o fundamentados en una ley, su pago es obligatorio para el contribuyente y su beneficio es exclusivo para quienes pertenecen al grupo o sector gravado y, finalmente, no forman parte del Presupuesto del Estado.¹²³

En el caso colombiano, su antecedente se remonta a la segunda década del siglo pasado, en la cual se crean las primeras exacciones de carácter parafiscal. La expedición de la Ley 76 de 1927 mediante la cual se crea un impuesto en el sector cafetero, específicamente para la protección y defensa del café, denominado *impuesto a la exportación del café* que consistía en un pago de diez centavos de pesos por cada saco de 60 kilogramos exportado. Los recursos recaudados se ingresaban al Fondo Nacional del Café cuya administración correspondió en un principio a la Federación Nacional de Cafeteros.¹²⁴ En el caso colombiano encontramos una gran variedad de exacciones parafiscales, entre las que podemos mencionar:

Contribuciones:

- Contribución de las entidades sujetas al control de las superintendencias de Sociedades, Bancaria, de Industria y Comercio, Nacional de Valores, de Vigilancia y Seguridad Privada, de la Función Pública y de Servicios Públicos Domiciliarios.
- Contribución de las entidades fiscalizadas por la Contraloría General de la República.

¹²³ Julio Roberto Piza, “Tributo: concepto y clases”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, Bogotá, 2007, Tomo I, p. 403.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 402. Véase, también, Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, pp. 142-143.

- Contribución de las cajas de compensación sujetas al control de la Superintendencia de Subsidio Familiar.

Fondos:

- Fondo del Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito (FONSAT).
- Fondo de Fomento del Carbón.
- Fondos nacionales de Fomento Agropecuario, Arroceros, Cacaoteros, Cerealistas y Paneleros.
- Fondos internos del Ministerio de Defensa Nacional y de la Policía Nacional.
- Fondo de Estupefacientes Ministerio de Salud.
- Fondo de Solidaridad y Garantías de Salud.
- Fondo Rotatorio del Ministerio de Minas y Energía y otros afines.
- Fondo de Servicios Docentes.
- Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.
- Fondo de Riesgos Profesionales.
- Fondos de Bienestar Social, de Vivienda y de Publicaciones de la Contraloría General de la República.
- Fondo de Regalías.

Otras varias:

- Compensación Canales Radioeléctricos del Estado.
- Concesión a las Sociedades Portuarias.
- Comisiones de Regulación de Telecomunicaciones y de Energía y Gas.
- Impuesto al Oro y al Platino.
- A las Transferencias Cafeteras.
- Contribución para la descentralización.
- Financiamiento del Sector Justicia.

- Cuota de Compensación Militar.

Esta es una enumeración enunciativa y no taxativa, que refleja las contribuciones parafiscales que figuran en leyes anuales de presupuesto.¹²⁵

Julio Roberto Piza manifiesta que en el caso colombiano se ha descartado el hecho de que los aportes a la seguridad social, los aportes al SENA (Servicio Nacional de Aprendizaje) y al ICBF (Instituto Colombiano de Bienestar Familiar), sean contribuciones parafiscales, ya que no comprometen a un sector específico sino a todas las personas y aunque si bien no forman parte de las arcas fiscales, son tomadas en cuenta en el presupuesto estatal¹²⁶ únicamente con fines administrativos.¹²⁷ Para Juan Camilo Restrepo, la medida contribuye a una correcta visión de la gestión financiera del Estado y de sus entidades públicas o privadas a las que la ley les ha autorizado su recaudación; y, de esta forma sean correctamente invertidas en beneficio de quienes las aportan. Sobre el mismo tema la Corte Constitucional en sentencia C-369 de 1996, manifiesta que si bien los

¹²⁵ Catalina Hoyos Jiménez: “La parafiscalidad en Colombia”, p. 887, manifiesta que: “A lo largo de estos últimos años, se han tenido -con algunas variantes- como ‘contribuciones parafiscales’ las siguientes: Contribución de Las Entidades Sujetas al Control de la Superintendencia de Sociedades, Contribución de Las Entidades Fiscalizadas por las Contraloría General de La República, Contribución de Las Cajas de Compensación sujetas al control de la Superintendencia de Subsidio Familiar, Contribuciones de las entidades sujetas al control de la Superintendencia Bancaria, Contribuciones a la Superintendencia de Industria y Comercio, Superintendencia Nacional de Valores, Transferencias Cafeteras, Contribución para la descentralización, Financiación Sector Justicia, Cuota de Compensación Militar, Fondo de Servicios Docentes, Producto de Instituto Electrónico de Idiomas, Fondos Docentes y Administrativos de la Universidad Nueva Granada, Fondo de Estupefacientes Ministerio de Salud, Fondo de Fomento del Carbón, Fondos Internos del Ministerio de Defensa Nacional, Fondos Internos de la Policía Nacional, Fondo Nacional de Fomento Agropecuario, Fondo Nacional de Fomento Arrocero, Fondo Nacional de Fomento Cacaotero, Fondo Nacional de Fomento Cerealista, Fondo Nacional de Fomento Panelero, Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de La República, Fondo de Vivienda de la Contraloría General de La República, Fondo de Publicaciones de la Contraloría General de la República, Fondo Rotatorio del Ministerio de Minas y Energía, Comisión Nacional de Energía, Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, Fondo del Seguro Obligatorio de accidentes de Tránsito (Fonsat), Compensación Canales Radioeléctricos del Estado, Concesión a Las Sociedades Portuarias, Ingresos contraprestación Icel-Corelca, Fondo de Regalías, Escuelas Industriales Institutos Técnicos, Junta Central de Contadores, Impuesto al Oro y al Platino, Recursos Intra, Fondo de Solidaridad y Garantías de Salud, Contribución de las Entidades Vigiladas por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, Comisión de Regulación de Regulación de Energía y Gas, Unidad de Planeación Minero- Energética, Superintendencia de la función pública, Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, Fondo de Riesgos Profesionales entre otras.”

¹²⁶ Ley 225 de 1995 (Por la cual se modifica la Ley Orgánica de Presupuesto) Art. 1.- El Presupuesto de Rentas contendrá la estimación de los ingresos corrientes de la Nación; de las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del Presupuesto; de los fondos especiales, de los recursos de capital y de los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional.

¹²⁷ Julio Roberto Piza, “Tributo: concepto y clases”, p. 403.

recursos parafiscales pueden figurar en el presupuesto nacional, se lo hace para efectos de su administración y que en ningún momento se afecte su origen, naturaleza o destinación.¹²⁸

Hacia el año 2006, los recursos parafiscales seguían siendo considerados¹²⁹ como contribuciones impuestas por ley enfocadas a determinados sectores económicos o sociales, quienes estaban obligados a pagarlas a favor de un ente público o privado con el fin de que se reviertan en beneficio de ellos, pero no únicamente como servicios sociales, sino también mediante la aplicación de mecanismos de regulación económica.

No obstante se discute sobre su conveniencia o no y la falta de inclusión en el presupuesto nacional. La idea gira en torno al hecho de que la exclusión de los tributos parafiscales no implica la pérdida de soberanía fiscal sobre ellos, de tal forma que sólo el Estado por medio de los mecanismos constitucionales y legales, puede imponer esta clase de gravámenes porque son recursos públicos aunque no sean ingresos corrientes de la Nación.

Así mismo ha surgido la controversia sobre la inclusión de los tributos parafiscales en el presupuesto, ya que a la luz de la Constitución colombiana: “En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos.”,¹³⁰ destacándose que sería inconstitucional excluir los recursos parafiscales del presupuesto ya que deben estar comprendidos en él para efectos de su percepción. Sin embargo la Corte Constitucional¹³¹ ha señalado que lo adecuado es que los recursos parafiscales no aparezcan en el presupuesto nacional aunque su ley de creación señale lo contrario. Este

¹²⁸ Julio Roberto Piza, “Tributo: concepto y clases”, p. 403.

¹²⁹ Juan Carlos Echeverry, Jorge Alexander Bonilla y Andrés Moya, *Rigideces institucionales y flexibilidad presupuestaria: los casos de Argentina, Colombia, México y Perú*, Bogotá, septiembre de 2006.

¹³⁰ Constitución Política de Colombia, Artículo 345. En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos. [...].

¹³¹ Sentencia C-046 de 1998, Magistrado Ponente: Dr. Hernando Herrera Vergara.

criterio evidencia la confusión sobre el tema, ya que si bien los recursos parafiscales deben incluirse en el Presupuesto General de la Nación, ello no implica que no sigan destinándose para los fines para los cuales fueron creados, ni que para su recaudo, ejecución y control deban seguirse los mismos procedimientos que se siguen para los impuestos.

Finalmente se consideran dentro de las contribuciones parafiscales más importantes los aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y los realizados a las Cajas de Compensación Familiar. Por otra parte existe la idea de que el abuso de estos tributos ha llevado a disfrazar bajo la figura de recursos parafiscales, algunas *Rentas de Destinación Específica*, como los fondos de publicaciones de la Contraloría, los de la Universidad Militar Nueva Granada, los ingresos de la Junta Central de Contadores, los de las escuelas industriales e institutos técnicos, la compensación por canales radioeléctricos regionales y los aportes que deben hacer las notarías para la administración de la justicia.¹³²

2.3 Los tributos parafiscales en Perú

La Constitución Política del Perú, al hablar del régimen tributario nos dice que los tributos pueden crearse, modificarse o derogarse exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, excepto en el caso de los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.¹³³

¹³²Véase,

http://economia.uniandes.edu.co/es/investigaciones_y_publicaciones/cede/publicaciones/documentos_cede/2006/rigideces_institucionales_y_flexibilidad_presupuestaria_los_casos_de_argentina_colombia_mexico_y_peru

¹³³ Constitución Política del Perú, Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. [...].

Adicionalmente dispone que los gobiernos regionales y locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que la ley señale.¹³⁴

Se dice también que el Estado debe ejercer su potestad tributaria, respetando los principios de reserva de la ley,¹³⁵ igualdad y no confiscatoriedad con el propósito de no menoscabar los derechos fundamentales de la persona.¹³⁶

Así mismo, se prohíbe que las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia contengan normas sobre materia tributaria y en caso de ser así no surten efecto.¹³⁷

De lo expuesto podemos deducir que el sistema tributario peruano asume la clásica división tripartita de los tributos: Impuestos, contribuciones y tasas, las que a su vez se dividen en arbitrios, derechos y licencias.¹³⁸ Sin perjuicio claro está de la existencia de los aranceles.¹³⁹ Esta clasificación la recoge el Código Tributario peruano.¹⁴⁰

¹³⁴ Constitución Política del Perú, Artículo 74.- [...] Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...].

¹³⁵ Víctor García Toma, *Análisis Sistemático de la Constitución peruana de 1993*, t. II, Lima, Fondo de Desarrollo Editorial, 1998, pp. 149-150; sobre la diferencia entre principio de legalidad y principio de reserva de ley manifiesta que el primero es la “Regla que establece que los tributos se crean, modifican o derogan exclusiva y únicamente por ley o por decreto legislativo (en caso de existencia de delegación de facultades).” Mientras que el segundo es la “Regla derivada del principio de legalidad, que señala que sólo por ley o por decreto legislativo se puede establecer la regulación básica de la relación tributaria. [...], el ámbito de reserva de ley implica considerar los siguientes aspectos:

- Definición del hecho imponible.
- Determinación del sujeto del contribuyente.
- Fijación de la base imponible.
- Establecimiento de las exoneraciones y reducciones tributarias.
- Tipificación de las infracciones.
- Establecimiento de las sanciones.”

¹³⁶ Constitución Política del Perú, Artículo 74.- [...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...].

¹³⁷ Constitución Política del Perú, Artículo 74.- [...] Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

¹³⁸ Víctor García Toma, *Análisis Sistemático de la Constitución peruana de 1993*, pp.152-153.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 151.

¹⁴⁰ Código Tributario.- NORMA II : AMBITO DE APLICACION

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

Mención especial merecen las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS) y la Oficina de Normalización Previsional (ONP) que se separan de los impuestos, contribuciones y tasas, no obstante en principio se rigen por las normas del Código Tributario, salvo los aspectos que requieran de normas especiales, que serán señalados por Decreto Supremo.¹⁴¹

Siguiendo con el análisis constitucional, encontramos una disposición que deja abierta la posibilidad para la existencia de tributos parafiscales, ya que dispone que el Congreso no podrá aprobar tributos con fines predeterminados, a menos que el Ejecutivo lo solicite.¹⁴² Como ya hemos analizado una de las características de los recursos parafiscales es su afectación a fines específicos.

La profesora Carmen del Pilar Robles Moreno¹⁴³ considera que en el Perú, el fenómeno parafiscal se hizo presente ante la imposibilidad o dificultad del Estado de incrementar la carga tributaria sobre los ciudadanos y de la ampliación de funciones y tareas públicas; por ello fue necesario recurrir a la autofinanciación para invertir en

a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización. [...].

¹⁴¹ Código Tributario.- NORMA II : AMBITO DE APLICACION

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende: [...].

(1) Las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS y la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

(1) Párrafo sustituido por el Artículo 2° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.

Toda mención al Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS, se entenderá referida al Seguro Social de Salud - ESSALUD, de acuerdo a lo dispuesto por la Primera Disposición Final y Derogatoria de la Ley N° 27056, publicada el 30 de enero de 1999.

¹⁴² Artículo 79.- [...]. El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. [...].

¹⁴³ Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

servicios y prestaciones públicos. Así, surgen los tributos parafiscales que constituyen una deslegalización en cuanto a su establecimiento y régimen frente a la reserva de ley tributaria, porque impiden la aplicación de los principios del sistema tributario.¹⁴⁴

La mencionada catedrática, realiza un análisis de la denominada *Tarifa Unificada de Uso de Aeropuerto* (TUUA) que se paga a la Corporación Peruana de Aeropuertos y Aviación Comercial (CORPAC S.A.) por los viajes aéreos dentro o fuera del territorio peruano. Su propósito es determinar la naturaleza jurídica y concluir si se trata de una tasa o precio público y si es o no un tributo.

Una primera explicación la realiza respecto de la CORPAC S.A.,¹⁴⁵ se trata de una empresa pública que tiene a su cargo el manejo de los aeropuertos del Perú. Cuenta con autonomía económica, financiera, técnica y administrativa. Parte de sus recursos económicos se obtienen de las tarifas que percibe por los servicios que presta (TUUA). Dice que esta tarifa no se trata en lo absoluto un tributo (Impuesto), ya que ellos se caracterizan por ser tributos no vinculados; es decir que el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal, porque su causa jurídica es la capacidad contributiva del sujeto incidido; de tal forma que la TUUA no puede hallarse entre los impuestos, pues no refleja la existencia de riqueza en posesión de una persona, sino que se cobra a todos los pasajeros que utilizan los servicios aeroportuarios que brinda CORPAC S.A. y que al no ser el Estado quien directamente presta el servicio, sino una empresa de su propiedad (CORPAC S.A.), no está legalmente en capacidad jurídica para tomar en cuenta tal capacidad al momento de fijar la tarifa.¹⁴⁶

Por otra parte considera que la TUUA podría llegar a confundirse con la naturaleza jurídica de tasa, que es una obligación *ex lege*, en la medida que es un tributo cuyo hecho

¹⁴⁴ Véase, <http://blog.pucp.edu.pe/item/18285>

¹⁴⁵ Creada en el año de 1981 mediante el Decreto legislativo N° 99, con la cual dicha empresa pública se transforma en una empresa de propiedad exclusiva del Estado, sujeta al régimen legal de las personas jurídicas de derecho privado y organizada como una sociedad mercantil.

¹⁴⁶ Véase, <http://blog.pucp.edu.pe/item/18285>

generador es la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente, pero si se analiza la TUUA con mayor detenimiento, se puede determinar que no se trata de una tasa, porque la tarifa no tiene origen legal sino contractual. Este supuesto le permite acercarse mucho más al concepto de *Precio Público* en el cual se manifiesta el elemento de voluntariedad por parte del particular, no pudiendo el Estado obligarlo a demandar el servicio, a diferencia de lo que ocurre en las tasas que llevan implícita la coerción, pues el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, quien no puede rehusarse a su pago aún cuando no haga uso de aquél.¹⁴⁷

Sobre este punto quiero referirme a una precisión importante. En el caso de la TUUA que cobra CORPAC S.A., nos encontramos frente a un monopolio estatal ya que en este caso la voluntad de quien paga es relativa por la imprescindible necesidad de acceder al servicio que presta la empresa pública; por lo que bajo este supuesto los precios públicos deben someterse al principio de reserva de ley.¹⁴⁸ Es decir en el caso de la TUUA constituye una prestación patrimonial no voluntaria sino impuesta.

Otras diferencias que encuentra la mencionada autora entre el *Precio Público* (TUUA) es que, la causa jurídica específica y primordial del servicio público prestado persigue fines de lucro, mientras que la causa de la *Tasa* es la satisfacción del interés público y lo obtenido sirve como medio para lograr tal fin. Así mismo, en cuanto a la naturaleza jurídica del órgano o institución estatal que presta el servicio, en el caso de las tasas el sujeto activo sólo puede ser el Estado, mientras que en los precios públicos, puede ser un particular como sucede en el presente caso por parte de una empresa estatal (CORPAC S.A.). Por último, señala como diferencia jurídica trascendental la distinción entre precios públicos y tasas, ya que sólo las últimas constituyen ingresos tributarios, por

¹⁴⁷ Véase, <http://blog.pucp.edu.pe/item/18285>

¹⁴⁸ Sabá Guzmán, “El Precio Público”, en Luis Toscano Soria, edit., *Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2006, p. 154.

lo tanto se encuentran sometidas a los principios tributarios consagrados constitucionalmente.¹⁴⁹

Así mismo sobre estas ideas quiero aclarar que, el *precio público* no persigue únicamente fines de lucro sino la solución de necesidades públicas que requieren de servicios de igual naturaleza para ser satisfechas.¹⁵⁰ Además, el hecho de que quien perciba las cantidades sea una empresa estatal (CORPAC S.A.), ello no implica que deje de ser parte del Estado sino por el contrario se considera un ente estatal competente para recaudar la TUUA.

Ahora bien, Robles Moreno considera que el concepto de *precio público* se enmarca dentro de los tributos parafiscales, porque el coste de los servicios y prestaciones públicos se atribuye a los usuarios, quienes deben pagar contraprestaciones que quedan fuera del sistema tributario. Pero no se trata sólo de proveerse de recursos para atenderlos, sino además se busca asegurar una gestión más ágil y flexible a través de entidades instrumentales con personalidad y patrimonio propios, autónomas en su funcionamiento, a las que se encomienda la gestión de esas prestaciones, entre las que se encuentra CORPAC S.A.

Esta idea final es rebatible ya que si consideramos que los precios públicos forman parte de los ingresos públicos no tributarios,¹⁵¹ mal se podría afirmar que se trata de un tributo parafiscal. Considero que la confusión se puede originar por la diversidad de opiniones doctrinarias sobre los precios públicos que -como dice Sabá Guzmán- evidencia que el tema aún no alcanza su “más alto nivel de evolución como institución jurídica y debe ser perfeccionada.”¹⁵²

¹⁴⁹ Véase, <http://blog.pucp.edu.pe/item/18285>

¹⁵⁰ Sabá Guzmán, “El Precio Público”, p. 143.

¹⁵¹ *Ibídem*, pp. 143, 156-157.

¹⁵² *Ibídem*, p. 160.

Concluye la profesora peruana que CORPAC S.A. es una empresa del Estado, sujeta al régimen de personas jurídicas de derecho privado, cuyo titular es el Ministerio de Transportes, que se encarga de crear, regular y modificar la normativa necesaria para los servicios aeroportuarios, que constituye el objeto social de la mencionada empresa, lo que dio lugar a la TUUA.¹⁵³

Por otra parte en un artículo publicado por Laser Rivera Arenas,¹⁵⁴ se refiere al Fondo Nacional de Vivienda FONAVI, que fue creado con el objetivo obtener recursos para satisfacer la necesidad de vivienda de los trabajadores. La cuota aportada se fijaba en función de sus ingresos y estaba a cargo de los empleadores sobre las remuneraciones abonadas a sus trabajadores.

Al realizar el análisis para determinar si se trata de un impuesto o de una contribución, manifiesta que la ley que dio paso a su creación,¹⁵⁵ en principio estableció que se trata de tributo parafiscal ya que si bien era deber del Estado procurar a la población el acceso a una vivienda según el grado de desarrollo del país, éste encargó una parte de su responsabilidad a los trabajadores y empleadores, lo que fue corroborado además por una resolución del Tribunal Fiscal¹⁵⁶ en la que se establece que la naturaleza jurídica corresponde a la de un tributo y que consiste en una *contribución de carácter social*.¹⁵⁷

Pese a lo dicho, una vez promulgada la Constitución de 1993 y con la expedición del Decreto Ley N° 25520¹⁵⁸ redefine al FONAVI apartándose de la finalidad que tuvo en su creación. Esto con el propósito de desarrollar la infraestructura necesaria para crear, facilitar y mejorar, adecuada y progresivamente, las condiciones habitacionales de los

¹⁵³ Véase, <http://blog.pucp.edu.pe/item/18285>

¹⁵⁴ Contador Público peruano.

¹⁵⁵ Decreto Ley N° 22591 promulgada el 30 de junio de 1979 crea el Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

¹⁵⁶ Resolución N° 17246.

¹⁵⁷ Véase, <http://www.perucontable.com/modules/news/article.php?storyid=222>

¹⁵⁸ Decreto Ley N° 25520 promulgada el 27 de mayo de 1992 redefine al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

sectores sociales menos favorecidos de ese país. Es así que se modifica el destino de los recursos al establecer que servirán para financiar obras de infraestructura sanitaria; electrificación de asentamientos humanos; construcción, ampliación y refacción de centros comunales y recreativos en zonas rurales y urbano marginales; proyectos de destugurización¹⁵⁹ de viviendas; pavimentación y acondicionamiento de vías locales e interdistritales.¹⁶⁰

En diversos artículos se habla escuetamente sobre los tributos parafiscales en el Perú. La tendencia es crear esta clase de gravámenes con el objetivo de mejorar las instituciones relacionadas con fines agrícolas y ganaderos con recursos de esta naturaleza para fortalecer estos sectores. Así mismo se analiza la posibilidad de atraer inversión extranjera mediante medidas no solamente de tipo fiscal sino también parafiscal que sirvan de incentivo y así procurar una mayor competitividad en cuanto al comercio exterior.

Por otra parte se mencionó en su momento, la necesidad de promover una nueva ley de cine, por cuanto la actual había fracasado principalmente por el incumplimiento por parte del Estado de los recursos presupuestados para este sector, proponiendo que el Congreso procure establecer un marco legal para impulsar el desarrollo del cine peruano como sucede en los casos de Argentina y Colombia. En el primero se creó el Fondo de Fomento Cinematográfico y en el segundo existe una *cuota para el desarrollo cinematográfico*,¹⁶¹ en ambos casos se trata de tributos parafiscales.

En un análisis realizado por Juan Augusto Ávila Cabrera¹⁶² sobre la economía informal y la tributación en el Perú, al referirse a la problemática fiscal, manifiesta que uno de los graves inconvenientes del sistema tributario peruano es la presión fiscal y

¹⁵⁹ Entiéndase rehabilitación y reconstrucción.

¹⁶⁰ Véase, <http://www.perucontable.com/modules/news/article.php?storyid=222>

¹⁶¹ Véase, <http://porlanuevaleydecine.blogspot.com/2007/08/el-siguiente-es-un-pequeo-resumen.html>

¹⁶² Jefe Interino de la Cobranza Coactiva de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) - Regional de Arequipa.

parafiscal, lo que provoca que ciertos sectores de la economía se refugien en la informalidad. Por ello considera positiva la simplificación de la legislación tributaria; recomienda la revisión de los tributos existentes con el fin de determinar cargas excesivas; el mejoramiento de los niveles de eficacia y eficiencia de la administración tributaria mediante la actualización de conocimientos y una menor intervención estadual, la que considera que ha sido excesiva.¹⁶³

De otro lado, en una propuesta del Ministerio de Transportes y Comunicaciones para la implementación de uno o varios fondos viales,¹⁶⁴ ante la necesidad de solucionar los problemas de mantenimiento vial sobre todo por la inadecuada organización institucional y el financiamiento insuficiente, se planteó la creación de un *Fondo Vial*, bajo el principio de que los aportes para el mantenimiento de las vías deben provenir de los usuarios de las vías y también de mecanismos indirectos. La idea era que los recursos obtenidos por la *tasa de fondeo vial* ingresaran a un Fondo Vial, el que funcionaría como una cuenta bancaria con la cual se pagaría el servicio de conservación vial. La tasa propuesta al constituirse en un pago por una prestación, no requería la intervención del Ministerio de Economía y Finanzas, por lo que el fondo sería administrado autónomamente por otra entidad. En resumen, consistía en que el fondeo vial se origine en una tasa que sea tratada como una *contribución de destino específico* y no como un impuesto de uso discrecional por el Estado a través del presupuesto público, separándose así del proceso político anual de asignación de recursos, al desvincularlo del presupuesto nacional.¹⁶⁵

¹⁶³ Véase,

http://sistema.ciat.org/Bibdocs/Revistas/Revista_21/xiv_concurso2002_primer_premio_avila_peru.pdf

¹⁶⁴ Plan Intermodal de Transportes del Perú del Ministerio de Transportes y Comunicación (MTC)- Junio de 2005.

¹⁶⁵ Véase,

http://www.mtc.gob.pe/portal/logypro/plan_intermodal/Parte5/Apendice/documentos/Ap_5.1_Creaci%C3%B2n_de_un_Fondo_Vial.pdf

2.4 Los tributos parafiscales en Venezuela

En el caso de Venezuela, se ha desarrollado el tema por diversos actores tributarios, es así que existe legislación, doctrina y jurisprudencia sobre tributos parafiscales, lo que sin duda constituye una muestra del interés sobre esta clase de recursos.

A nivel constitucional dentro del capítulo que regula el sistema socio económico y la función que debe cumplir el Estado en la economía, encontramos el artículo 307 que dispone la creación excepcional de contribuciones parafiscales con el propósito de recaudar fondos especialmente en el sector agrícola.¹⁶⁶ No obstante también ha servido de base para desarrollar otras exacciones en diversos campos como lo veremos más adelante.

En cuanto a la doctrina, el jurista Gabriel Ruan Santos considera que:

Las exacciones parafiscales son prestaciones reales o detracciones de riqueza, carentes de carácter sancionatorio, dispuestas gracias al poder de imperio estatal, a cargo de los ciudadanos pertenecientes a ciertos sectores y a favor de determinados entes públicos, establecidas con el objeto de satisfacer fines de igual naturaleza. Se caracterizan principalmente porque su producto no se incluye en el presupuesto estatal; no son recibidas necesariamente por los organismos fiscales del Estado y; porque ingresan directamente a los entes recaudadores y administradores de los fondos. Adicionalmente las exacciones parafiscales tienen un carácter excepcional frente a los principios de legalidad presupuestaria y de unidad de caja.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Constitución Política de Venezuela, Artículo 307. El régimen latifundista es contrario al interés social. La ley dispondrá lo conducente en materia tributaria para gravar las tierras ociosas y establecerá las medidas necesarias para su transformación en unidades económicas productivas, rescatando igualmente las tierras de vocación agrícola. Los campesinos o campesinas y demás productores o productoras agropecuarios tienen derecho a la propiedad de la tierra, en los casos y formas especificados por la ley respectiva. El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y particulares de propiedad para garantizar la producción agrícola. El Estado velará por la ordenación sustentable de las tierras de vocación agrícola para asegurar su potencial agroalimentario.

Excepcionalmente se crearán contribuciones parafiscales con el fin de facilitar fondos para financiamiento, investigación, asistencia técnica, transferencia tecnológica y otras actividades que promuevan la productividad y la competitividad del sector agrícola. La ley regulará lo conducente a esta materia.

¹⁶⁷ Véase, http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html Gabriel Ruan: *Los tributos con fines extrafiscales y el sistema tributario. "El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales"*.

Habla, de manera general, de todo un *elenco de exacciones parafiscales* en Venezuela y menciona los siguientes ámbitos:

- Exacciones en el sector de Telecomunicaciones y afines.
- Contribuciones que tienen por objeto la nómina de las empresas (parafiscalidad social).
- Aportes de fabricantes de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas.
- Aportes y obligaciones de inversión para ciencia, tecnología e innovación.
- Fondo Social y Oferta Social en licitaciones frente a PDVSA.
- Aportes de PDVSA al Fondo para el Desarrollo Económico y Social del País (FONDESPA).
- Transferencias del Banco Central de Venezuela (BCV) al Fondo de Desarrollo Nacional (FONDEN S.A).
- Aportes al Fondo de Desarrollo de Espacios Acuáticos.
- Aportes de la Ley Aeronáutica Civil.
- Contribuciones para el sector agrícola.
- Tributo de conservación de cuencas hidrográficas.¹⁶⁸

Sobre las telecomunicaciones, Xabier Escalante Elguezabal hace referencia a los tributos parafiscales sobre los servicios de telecomunicaciones establecidos en las leyes sobre la materia. Tal es el caso de Ley Orgánica de Telecomunicaciones que establece la contribución para el financiamiento de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL) y los aportes para el Fondo de Servicio Universal y para el Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones (FIDETEL). La Ley de Responsabilidad Social de la Radio y Televisión que establece una contribución para el Fondo de Responsabilidad Social y la Ley de Cinematografía Nacional que determina

¹⁶⁸ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt

contribuciones para el financiamiento del Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (FONPROCINE).¹⁶⁹

Humberto Romero-Muci, considera que las contribuciones previstas en la LOCTI (Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación) al igual que las establecidas en la LOTISEP (Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas) “aparentan obligaciones patrimoniales de derecho público no contributivas, que se disimulan en las modalidades atípicas de cumplimiento de la obligación”,¹⁷⁰ no obstante dice que se trata de prestaciones legales, bajo un régimen de Derecho Público, que observan la capacidad económica del obligado y cuyo destino es la satisfacción de finalidades públicas. En otras palabras, en los casos de las mencionadas leyes, se han establecido verdaderos tributos, pero que se encuentran ocultos en una *falacia deconstructivista*, que consiste en pretender adulterar el carácter tributario de las obligaciones previstas en dichas leyes porque las exacciones son denominadas aportes cuando son contribuciones que evaden el Derecho Tributario ya que los cuerpos legales en mención:

“[...] establecen sus propios (i) sistemas sancionatorios, (ii) procedimientos de verificación, fiscalización y determinación de la obligación, e incluso régimen de exigibilidad temporal de la obligación, lo cual constituye claramente la tendencia actual del Legislador de establecer y regular ciertas especies o categorías tributarias de carácter parafiscal, con disposiciones propias y particulares que no guardan relación con el régimen general, sistematizado o estandarizado en materia tributaria, contenido en el Código Orgánico Tributario.”¹⁷¹

¹⁶⁹ Véase, http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html Xavier Escalante: *Tributación parafiscal sobre los servicios de telecomunicaciones*.

¹⁷⁰ Véase, http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html Humberto Romero-Muci: *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*.

¹⁷¹ Véase, http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html, Humberto Romero-Muci: *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*

Por su parte Juan Cristóbal Carmona Borjas manifiesta que los denominados aportes establecidos en la LOTISEP son exacciones parafiscales porque: “son creadas por ley; recaen sobre un determinado sector o grupo económico o social; su destino es financiar una actividad que interesa al mismo grupo o a un sector de la colectividad y; su enteramiento no supone por tanto su ingreso al Tesoro Nacional, o de estarlo, se encuentra afectado en cuanto a su destino.”¹⁷²

Eduardo Meier García, al referirse a los tributos parafiscales en su país concluye -y concuerda con Ruan Santos- que se ha producido un auge de esta clase de exacciones. Para demostrarlo menciona alguna de las diferentes leyes que contienen contribuciones parafiscales¹⁷³ y deduce que existen una variedad de aportes, cotizaciones o contribuciones *ex lege* que tienen esta naturaleza jurídica. No obstante su legalidad, considera que los principales rasgos negativos de las exacciones parafiscales son: la ausencia o precariedad en la técnica legislativa-tributaria; una incompleta definición y configuración de los aspectos materiales y adjetivos imprescindibles para la completa tipificación del tributo y la falta de certeza en las previsibles y múltiples situaciones jurídicas tributarias. Respecto de estos rasgos, observa que en la mayoría de los cuerpos legales que se refieren a las exacciones parafiscales, se evidencia la ausencia o precariedad en la definición de lo que debe entenderse por hecho imponible, cuándo nace y se extingue la obligación, quiénes son los sujetos pasivos, la gestión de la Administración en la recaudación, los procedimientos y recursos administrativos y los procesos judiciales. Es más, considera que se llega al extremo de que en algunas de las leyes que establecen exacciones parafiscales

¹⁷² Véase, http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html Juan C. Carmona: *Aportes previstos en la Ley Orgánica contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas. Cabida en el Ordenamiento Jurídico Venezolano, Naturaleza Jurídico y Términos de su Consagración.*

¹⁷³ Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación; Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas; Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat; Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo y de la Ley del Régimen Prestacional de Empleo; Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión y otras más.

se hace una remisión a la aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario.¹⁷⁴ Por lo dicho -continúa Meier García- no hay duda que definitivamente se ha producido un auge en la creación de recursos parafiscales agravado por la *deslegalización* y *descodificación*¹⁷⁵ de estos tributos.

Es decir que los derechos y principios constitucionales tributarios empiezan a debilitarse desde el momento en que el legislador *deslegaliza* el tributo, ya que se delega su definición a instrumentos de inferior jerarquía a la ley, y se *descodifica* la tributación al sancionar leyes paralelas y con un supuesto carácter orgánico y sistematizador de las materias reguladas por el Código Orgánico Tributario que finalmente termina creando exacciones parafiscales que resultan ser verdaderos tributos solapados, que pretenden sustraerse de la aplicación del mencionado cuerpo legal. Las exacciones parafiscales no pueden distanciarse del cumplimiento de los principios constitucionales de la tributación con el sólo propósito de flexibilizar las exigencias, principios y límites de la norma suprema, pretendiendo establecer, directa y rápidamente, recursos para nuevos órganos especializados, quienes van a asumir funciones interventoras, reguladoras o de prestación directa de servicios con los fondos obtenidos mediante la vía parafiscal. La necesidad de avanzar hacia una administración expedita y eficaz, no puede ni debe justificar la proliferación de instrumentos de recaudación al margen de los principios tributarios tuitivos de los derechos de los contribuyentes.

Meier García coincide con Ruan Santos sobre algunas de las consecuencias de la creación indiscriminada de esta clase de tributos pueden ser variadas, entre las principales mencionan:

- Paulatino relajamiento o pérdida de la eficacia de los principios constitucionales que gobiernan la tributación.

¹⁷⁴ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/concepto_tributo.ppt

¹⁷⁵ Denominación que da Eduardo Meier García a la creación de exacciones parafiscales.

- La quiebra de su sistémica y de un marco jurídico estable, comprensible y jerárquicamente ordenado -conforme lo establece el Código Orgánico Tributario- lo que puede producir un *ocultamiento* de los tributos.
- Traspaso de las funciones del Estado a sectores de la sociedad.
- Vulneración de la legalidad presupuestaria, ya que se manejan extrapresupuestariamente de recursos públicos lo que conlleva a la anulación de los controles financieros.
- El uso de conceptos pseudo-tributarios.
- Disminución de la eficiencia recaudatoria con la multiplicación de procedimientos y de aparatos administrativos.
- La vulneración de principios y derechos fundamentales y el consecuente debilitamiento de las garantías democráticas de la imposición, propias del Estado de Derecho.¹⁷⁶

Según Meier García los riesgos que conlleva la flexibilización de las categorías típicas de los tributos para dar paso a otras figuras como las exacciones parafiscales, traerían como consecuencia la interpretación del tributo como concepto abierto con la posibilidad de que se apliquen regímenes jurídicos singulares. Si bien en la Constitución, no existe un concepto de tributo, el legislador debe observar los principios constitucionales obligatoriamente, ya que a partir de ellos se definirá cada tributo en la legislación secundaria, lo que va a fijar sus caracteres (obligatorio, unilateral y contributivo) al momento de configurar un sistema tributario. Considera que establecer una definición constitucional de tributo constituye un *instrumento e institución jurídica* armonizadora y limitativa de la actividad legislativa para evitar el desorden normativo y en consecuencia la dispersión del ordenamiento jurídico tributario, ello con el fin de

¹⁷⁶ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/concepto_tributo.ppt y www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt

impedir resultados indeseables que afecten los derechos de los contribuyentes ya que se puede afectar la reserva de ley y tipicidad, la seguridad jurídica, la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria; y, el debido proceso en las actuaciones de la Administración o una superposición de gravámenes al concurrir los tributos y los efectos negativos de una carga fiscal encubierta.¹⁷⁷

El estudio sobre los tributos parafiscales en el caso de Venezuela es sin duda uno de los más actuales, por ello desnuda ciertas realidades negativas y contribuye con algunas conclusiones importantes sobre el tema. Se reconoce abiertamente que se ha producido un incremento considerable de esta clase de gravámenes creados por diferentes leyes. Si bien tienen un origen legal, es común que no se defina correctamente lo que en cada caso debe entenderse por tributo parafiscal y menos aun se fijan sus elementos mínimos, llegando a tal punto en que no se observan los principios constitucionales y legales de la tributación, lo que puede afectar al sistema tributario general. Hoy en día no se puede negar que son recursos necesarios para impulsar los sectores o grupos a los que se dirigen, pero es indispensable que las normas que contengan tributos parafiscales se acojan a los límites que observan los tributos tradicionales.

2.5 Los tributos parafiscales en Argentina, España y México

Luego de haber analizado el tema en los países que conforman la Comunidad Andina me referiré brevemente a la parafiscalidad en tres países que no forman parte del grupo, pero que sin duda alguna su doctrina, legislación y jurisprudencia contribuirán a enriquecer nuestro tema.

¹⁷⁷ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/concepto_tributo.ppt

2.5.1 Los tributos parafiscales en Argentina

En la República Argentina la contribución parafiscal es también una prestación exigida coactivamente por el Estado en favor de un organismo público o semipúblico, cuyo objeto es el financiamiento de éste para que pueda cumplir con determinadas finalidades de carácter social o económico. Dentro de esta categoría se incluyen una serie de recursos que a criterio de José María Martín¹⁷⁸ y Carlos M. Giuliani Fonrouge¹⁷⁹ han recibido diversas denominaciones que resultan confusas, entre ellas las de: aportes, derechos, cuotas, aranceles, cargas, etc.

Manifiesta así mismo Martín que, han tenido un aumento considerable y entre las más importantes están:

1. Aportes y contribuciones jubilatorias;
2. Aportes de subsidios familiares;
3. Contribuciones a la Junta de Carnes, a la Junta de Granos, etc.
4. Contribuciones sindicales;
5. Contribuciones a los fondos: Algodonero Nacional, de Emergencia Azucarero, para la Vitivinicultura, para la Industria del Té; de Fomento Cinematográfico.¹⁸⁰

A criterio del autor, dos razones han influido en el aumento de estas contribuciones. La primera es la aparición del Estado moderno intervencionista en nuevos sectores; y, la segunda es la tendencia de los últimos tiempos a la descentralización de la gestión administrativa del sector público,¹⁸¹ lo que ha llevado a exigir de forma coactiva recursos para financiar a los nuevos organismos autónomos y los fines económicos o

¹⁷⁸ José María Martín, *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p. 205.

¹⁷⁹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, 3ª ed., p. 942.

¹⁸⁰ José María Martín, *Ciencia de las Finanzas Públicas*, p. 206.

¹⁸¹ José María Martín, *Introducción a las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1987, 2ª ed., p. 218.

sociales para los cuales fueron creados. Su análisis sobre las contribuciones parafiscales lo lleva a determinar que existen cuatro características propias de estos ingresos:

1. No están incluidas en el presupuesto general del Estado.
2. Son percibidas por organismos descentralizados.
3. No están afectadas a determinadas finalidades específicas.
4. Su obligatoriedad es legal.

La característica de exclusión de estas contribuciones del presupuesto del Estado afecta el principio de unidad presupuestaria y además permite que los gobernantes manejen recursos independientes del tesoro público, los que vienen a ser ingresos adicionales que están ocultos a los contribuyentes. Por otra parte su percepción por entes descentralizados, permite que aumente la carga burocrática y además los costos empresariales privados que finalmente terminan asumiendo todos los particulares. La no afectación o asignación de ley a determinadas finalidades de estas contribuciones en Argentina no siempre ha sido observada, lo que es importante destacar porque se trata de recursos no contabilizados en el presupuesto y en consecuencia carecen de control. El hecho de estar afectadas es considerado por Martín como la causa del descalabro financiero de las cajas de previsión social. La última característica es la obligatoriedad establecida mediante ley, lo que le da su naturaleza tributaria y lo que demuestra a su vez que se trata de contribuciones no voluntarias. Si bien no forman parte del presupuesto, se recaudan por organismos descentralizados y aunque no tengan una finalidad fiscal sino social o económica, no significa que dejen de ser tributarios ya que su naturaleza jurídica es idéntica a la de cualquier tributo. El Estado al establecerlas gracias a su poder de imperio a través de leyes determinadas, permite que sean exigidas por la vía coactiva. Su cumplimiento es obligatorio para los particulares cuando se encuentren inmersos en la situación de hecho prevista por la ley, lo que demuestra su naturaleza tributaria, la que no se ve afectada por el hecho de ser recaudados por organismos públicos o semipúblicos

descentralizados, lo que simplemente es una muestra de delegación de competencia tributaria respecto de su cobro y gestión.¹⁸² Hay que aclarar que lo que se delega no es el poder tributario de establecer la contribución sino la competencia tributaria de recaudar y administrar, ya que dicho poder es por esencia indelegable.¹⁸³

Giuliani Fonrouge considera que bajo la denominación de *parafiscalidad* suelen relacionarse una serie de contribuciones con fines económicos y sociales que pueden agruparse teniendo en cuenta el criterio de clasificación de los tributos que se adopte, de tal forma que si se toma en cuenta la clásica división tripartita, deben agruparse dentro de las contribuciones especiales, ya que si bien atienden a finalidades específicas, no resulta suficiente para considerarlas una nueva categoría. Lo dicho se complementa con la inexactitud sobre el término *parafiscal* por cuanto los autores no le atribuyen un contenido único, lo que se puede evidenciar en los casos de ciertos países en los que no se incluye únicamente los aportes a entes públicos no estatales, sino también órganos del Estado, autárquicos o no, y porque en otros se identifica a las contribuciones a la seguridad social y las que corresponden a los entes profesionales como parafiscales mientras que no es así en otros países. Finalmente también están aquellas contribuciones de ordenación económica que deben ser tomadas en cuenta al hacer referencia a los tributos parafiscales.¹⁸⁴ Para el mencionado autor, no se trata de una simple cuestión terminológica, sino de un problema sustancial, ya que al estar investidas de la calidad de tributos deben cumplir con los requisitos esenciales de los mismos y sobre todo observar las garantías que le corresponden al sujeto pasivo.¹⁸⁵

La Corte Suprema de la Argentina no ha reconocido la naturaleza tributaria de estas exacciones y las ha denominado *cargas de orden social* en varias de sus resoluciones

¹⁸² José María Martín, *Introducción a las Finanzas Públicas*, p. 219-221.

¹⁸³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. II, p. 944.

¹⁸⁴ *Ibidem*, pp. 942-946.

¹⁸⁵ José María Martín, *Introducción a las Finanzas Públicas*, p. 222.

sobre el tema, ha dicho que no se trata de contribuciones de carácter impositivo sino de obligaciones *ex lege* de carácter social.¹⁸⁶

En el caso argentino, dentro de las contribuciones parafiscales se pueden encontrar en los siguientes sectores:

1. *Contribuciones a la Seguridad Social*: régimen jubilatorio, subsidios familiares y obras sociales.
2. *Contribuciones a entes profesionales o sindicales*: profesiones liberales y contribuciones sindicales.
3. *Contribuciones de vialidad*: peaje y varios fondos relacionados con la vialidad.
4. *Contribuciones de regulación económica y fomento*: agricultura (algodón, azúcar, cereales, té, vinicultura, yerba mate), ganadería y bosques (protección forestal).
5. *Contribuciones varias*: artes, aviación civil, bomberos, cinematografía, educación, radio y televisión, transporte y turismo.¹⁸⁷

Dino Jarach coincide en su gran mayoría con lo expuesto por Martín y Giuliani Fonrouge, no obstante difiere en algunas cuestiones sobre los tributos parafiscales. Tal es el caso de la afectación, ya que -a diferencia de Martín- considera que cuando los recursos no están afectados al cumplimiento de finalidades específicas y no hay relación directa entre quienes contribuyen y el beneficio otorgado a ellos, se trata de impuestos; o de lo contrario si existe esa relación directa no cabe duda de que estamos frente a contribuciones especiales. De ello surge la diferencia con Giuliani Fonrouge, para quien siempre se trata de las segundas. Discrepa igualmente con Martín y Giuliani Fonrouge en el hecho de que estos dos autores encasillan a las contribuciones de la seguridad social como parafiscales,

¹⁸⁶ José María Martín, *Introducción a las Finanzas Públicas*, pp. 221-222.

¹⁸⁷ Este es un resumen de las contribuciones parafiscales de la República Argentina según Carlos M. Giuliani Fonrouge, no obstante data del año 1984 por lo que pueden existir exacciones no vigentes actualmente.

mientras que Jarach concluye que se trata de impuestos sobre sueldos y salarios sobre las remuneraciones.¹⁸⁸

En una visión mucho más actual sobre los tributos parafiscales en Argentina, Susana Vega¹⁸⁹ los considera como aquellos que la ley impone en casos y condiciones especiales a un subsector determinado para beneficio del mismo. Habitualmente los ingresos parafiscales no forman parte del presupuesto general de la Nación; en un sentido *amplio* los tributos parafiscales abarcan determinados fondos y también recursos propios de ciertos entes públicos por un lado y gastos tributarios no incluidos en el presupuesto por otro, en consecuencia su discrecionalidad en la actualidad es limitada. Se está en presencia de tributos parafiscales en el caso de los fondos fiduciarios, fondos especiales y organismos que se encuentran al margen del presupuesto como resultado de decisiones políticas, materializadas en leyes o decretos. Si bien los tributos parafiscales se alejan del proceso presupuestario siguen siendo recursos públicos y en consecuencia deben estar sujetos, como el resto de ingresos, a un examen crítico y a una asignación conforme a las prioridades.¹⁹⁰

Finalmente, en un estudio realizado por la Facultad de Economía de la Universidad de los Andes sobre la *flexibilidad presupuestaria* en varios países,¹⁹¹ determinó que los recursos parafiscales en la República Argentina continúan vigentes e inclusive alcanzaron un mayor desarrollo durante la recesión económica en el período 2001-2003 como parte de la recuperación económica. Así encontramos un conjunto de empresas públicas, fondos fiduciarios y otros organismos del Estado, los cuales forman parte del sector público

¹⁸⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996, 3ª ed., p. 252.

¹⁸⁹ Directora Nacional de Presupuesto de la República Argentina en el año 2005.

¹⁹⁰ Susana Vega, "La rigidez de financiamiento del gasto público: causas, consecuencias y sugerencias", ponencia presentada en el XXXII Seminario Internacional de Presupuesto Público, Lima, abril de 2005.

Véase, http://www.asip.org.ar/es/seminarios/int032/ponencias/21_e.html

¹⁹¹ Juan Carlos Echeverry, Jorge Alexander Bonilla y Andrés Moya, *Rigideces institucionales y flexibilidad presupuestaria: los casos de Argentina, Colombia, México y Perú*, Bogotá, septiembre de 2006.

nacional argentino pero no están incluidos en el presupuesto general y en consecuencia manejan tributos parafiscales:¹⁹²

1. Empresas Públicas no Financieras

- Administración General de Puertos.
- Casa de Moneda.
- Construcción de viviendas para la Armada.
- Correo Oficial de la República Argentina S.A.
- DIOXITEK S.A. (Empresa Argentina para la producción de Dióxido de Uranio y fuentes selladas de Cobalto-60).
- Editorial de la Universidad de Buenos Aires.
- Educar S.E.
- Energía Argentina S.A.
- Empresa de Cargas Aéreas del Atlántico Sud S.A.
- Emprendimientos Energéticos Binacionales S.A.
- Ferrocarril General Belgrano S.A.
- INTERCARGO S.A.C.
- Innovaciones Tecnológicas Agropecuarias S.A.
- Líneas Aéreas Federales S.A.
- Lotería Nacional S.E.
- Universidad Nacional del Litoral.
- Nucleoeléctrica Argentina S.A.
- Polo Tecnológico Constituyentes S.A.
- Servicio de Radio y Televisión de la Universidad de Córdoba S.A.

¹⁹²Véase,

http://economia.uniandes.edu.co/es/investigaciones_y_publicaciones/cede/publicaciones/documentos_cede/2006/rigideces_institucionales_y_flexibilidad_presupuestaria_los_casos_de_argentina_colombia_mexico_y_peru

- Sistema Nacional de Medios Públicos.
- TELAM S.E. (Agencia Nacional de Noticias de la República Argentina).
- Yacimiento Carbonífero de Río Turbio-Inter.
- Yacimientos Mineros de Agua de Dionisio.

2. Entes Públicos no Integrantes de la Administración Nacional

- Administración Federal de Ingresos Públicos.
- Instituto Nacional de Cine y Artes Audiovisuales.
- Instituto Nacional de Yerba Mate.
- Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
- Unidad Especial Sistema de Transmisión Yacyretá.
- Superintendencia de Administradores de Fondos de Jubilaciones y Pensiones.
- Universidades Nacionales.

3. Empresas Públicas Financieras

- Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones.
- Nación Bursátil Sociedad de Bolsa.
- Nación Factoring S.A.
- Nación Fidecomisos S.A.
- Nación Leasing S.A.
- Nación Seguros de Retiro S.A.
- Nación Seguros de Vida.
- Pellegrini S.A. Gerente de Fondos Comunes de Inversión.

4. Fondos Fiduciarios

- Fondo Fiduciario Sistema de Infraestructura del Transporte.
- Fondo Fiduciario de Infraestructura Hídrica.

- Fondo Fiduciario de Desarrollo Provincial.
- Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal.
- Fondo Nacional de Desarrollo para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.
- Fondos de Garantías para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.
- Fondo Fiduciario para la Promoción Científica y Tecnológica.
- Fondo Fiduciario para Subsidios de Consumos Residenciales de Gas.
- Fondo Fiduciario de Infraestructura Regional.
- Fondo Fiduciario para la Promoción de la Ganadería Bovina.
- Fondo Fiduciario de Hacienda.
- Fondo Fiduciario para la Reconstrucción de Empresas.
- Fondo Fiduciario de Capital Social.
- Programas de Fideicomisos.
- Fideicomiso para la Refinanciación Hipotecaria.
- Fondo Fiduciario de Promoción de la Industria de Software.

En esta parte quiero referirme a algunas consideraciones en el caso argentino. Se dice que la recaudación de los tributos parafiscales corresponde a organismos, corporaciones o entidades que pueden ser públicos, semipúblicos, que se encuentran descentralizados o que son autárquicos. Considero que en general la idea es dar a conocer que los titulares y responsables de recibir los recursos puede corresponder a cualquier integrante de la Administración Pública sean centralizados, como también a los desconcentrados y descentralizados. Lo que se pretende decir es que los tributos parafiscales no son manejados exclusivamente por instituciones públicas, sino por otras que pueden ser mixtas e incluso privadas. Sobre este punto volveré a referirme en el capítulo tercero.

Para concluir, en actualidad la *carencia de control* es un concepto relativo, puesto que si bien se reconocía que anteriormente los recursos parafiscales no ingresaban al presupuesto del Estado, hoy en día encontramos casos en los que si forman parte del mismo; y, en aquellos casos en los que se mantienen al margen de él, están sujetos a regulaciones sobre su recaudación e inversión.

2.5.2 Los tributos parafiscales en España

En España el fenómeno parafiscal tuvo su auge tras la primera guerra mundial con el aparecimiento del Estado interventor en sectores económicos y sociales. Otra de las causas de su aparecimiento es la descentralización administrativa a nuevos entes que fueron creados bajo un régimen jurídico y económico diferenciado.¹⁹³ Esta situación se produjo -como lo dice acertadamente Micheli- porque la potestad de exigir prestaciones pecuniarias en calidad de tributos dejó de corresponder exclusivamente al Estado, a las provincias, a las regiones y a los municipios, ya que la ley facultaba a otros entes públicos para exigir a personas de ciertas categorías o que podían beneficiarse por los servicios prestados por dichos entes, determinadas contribuciones para la consecución de tales fines.¹⁹⁴ Pero las consecuencias del aparecimiento de estas exacciones afectaron el ordenamiento jurídico público por la coexistencia de diversos regímenes jurídicos en una misma Administración Pública, lo que a su vez si bien es cierto puede agilizar el funcionamiento de la administración, afecta el principio de reserva de ley cuando se crean estas cargas que benefician a determinados sectores atendidos por entes distintos del Estado.¹⁹⁵

¹⁹³ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi Editorial, 2001, p. 48.

¹⁹⁴ Gian Antonio Micheli, *Curso de Derecho Tributario*, trad. Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pp. 181-182.

¹⁹⁵ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, p. 47.

Posteriormente los tributos parafiscales en España empezaron un proceso de reconducción desde 1958, mediante una Ley de tasas y exacciones parafiscales, pero al haber sido hecha por Decreto, seguía estando ausente su regulación mediante ley. Más adelante con la Ley General Tributaria de 1963, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 y posteriores normas que se dictaron, se procuró regular y limitar la situación de las contribuciones parafiscales previo a la expedición de la Constitución de 1978.¹⁹⁶ No obstante este proceso, en la práctica no tuvo muchos resultados positivos. Por último, con la entrada en vigencia de normas posteriores a la mencionada Constitución, al producirse la transferencia de competencias del Estado a las Comunidades Autónomas, sí se ha pretendido encauzar *hacia la legalidad* a los tributos parafiscales, mediante leyes creadas por sus parlamentos regionales y con las posteriores Leyes Presupuestarias,¹⁹⁷ dejando de lado las regulaciones de estos tributos vía Decreto.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco consideran que la parafiscalidad constituye una quiebra del Estado de Derecho; una de sus razones es el hecho de que vulneran los principios tributarios y los presupuestarios. Otra es la quiebra del principio de seguridad jurídica, ya que el ciudadano está obligado a pagar unos tributos careciendo de medios de reacción contra los actos administrativos de liquidación tributaria. Concluyen que, si bien los tributos parafiscales se han sometido a los principios tradicionales de los tributos y aunque se recauden conforme a la ley, sus elementos esenciales no están determinados por la misma, lo que facilita su creación y aplicación.¹⁹⁸

Para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González el fenómeno parafiscal es fácilmente constatable en el Estado moderno, lo que sí reconocen es la dificultad al

¹⁹⁶ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, v. I, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, 22ª ed., pp. 223-225.

¹⁹⁷ Juan Martín Queralt, *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, pp. 104 y 105.

¹⁹⁸ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, p. 47.

momento de delimitarlo debido a sus rasgos y la carencia de aspectos comunes que lo caractericen; no obstante ello, consideran que las causas que motivaron la aparición de administraciones institucionales son evidentes, se pasó de un Estado liberal a un Estado intervencionista con el cual también aparecieron los organismos a quienes se les encomendaba determinadas funciones, quienes a más de autonomía funcional requerían de autonomía financiera. Esto aunado a otros factores dio lugar a la parafiscalidad.¹⁹⁹

Consideran que la definición dada por la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales se puede estimar adecuada, en lo fundamental dice que las tasas y exacciones parafiscales son “ingresos que no figuran en el Presupuesto del Estado, cuya gestión se encomienda a órganos distintos de los propiamente fiscales y tienen afecta su recaudación a un destino concreto”.²⁰⁰ Destacan algunos otros factores de importancia sobre el tema, por ejemplo, casi no existen sectores de la Administración que ante la necesidad de atender las funciones atribuidas a ellas precisan de esta clase de ingresos para cumplir sus fines. Así mismo hacen una reflexión que me parece importante destacar en el sentido que los ingresos parafiscales revisten diversas características porque: “unos se cobran como contraprestación por ciertos servicios; otros se recaudan cuando media una actividad del órgano que de alguna manera afecta al obligado; y, finalmente, otros se exigen por la realización de actos o hechos en los que para nada interviene el organismo en cuestión.” Tal circunstancia dificulta su definición uniforme, sin embargo destacan que al referirse a *exacciones parafiscales* es equivalente a decir *tributos parafiscales* por lo que lo relevante es centrarse en la discusión de la especie tributaria a la que pertenecen.

Pérez de Ayala y González García coinciden que en España, al igual que en la mayoría de países civilizados, la descentralización de los servicios dio lugar al nacimiento

¹⁹⁹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, t. I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994 pp. 136 y 137.

²⁰⁰ Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de España, Art. 1. Véase, también, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, t. I, p. 137.

de varias entidades estatales autónomas, las que ante la necesidad de procurar su mejor desempeño para cumplir con sus cometidos han creado exacciones parafiscales que se justifican en consideraciones de hecho únicamente, sin perjuicio de otras circunstancias coyunturales.²⁰¹

Las etapas por las que atravesó la evolución del régimen jurídico parafiscal español son tres: La primera etapa se ubica desde 1936 a 1939, periodo en el que aparecen -pero no muy desarrolladas- mediante ley, el cobro de derechos para el financiamiento de ciertos servicios cuyos beneficiarios eran determinadas personas, los cuales eran cobrados por instituciones encargadas de su recaudación quienes invertían los recursos en fines concretos. Como consecuencia de la Guerra Civil en la que se produjeron situaciones de escasez, racionamientos, intervenciones y otras más, aparece una segunda etapa en la que proliferaron los tributos parafiscales, creados mediante una serie de cuerpos normativos -no precisamente leyes- violatorios de los principios fundamentales de derecho. Finalmente hacia el año de 1957, una vez superadas las circunstancias de la Guerra de Liberación, empezó un proceso de reconducción, ordenamiento y parcial supresión de las exacciones parafiscales para enmarcarlas dentro de una ley en la que se observe la vigencia y aplicación de los principios de reserva de ley y capacidad contributiva. Es así que en este año se expidió ya la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, mediante la cual se garantizaba el establecimiento y aplicación de tributos parafiscales mediante ley. Esta situación conllevó a conseguir dos objetivos importantes. El primero fue dejar sin efecto aquellos tributos parafiscales establecidos al margen de la ley y, el segundo fue un progresivo y paulatino ordenamiento de tales exacciones.²⁰²

²⁰¹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, t. I, p. 138. Concluyen los autores “Finalmente, por lo que se refiere a España, las causas genéricas de desarrollo de la parafiscalidad, señaladas con anterioridad, hay que añadir las especiales circunstancias políticas (Guerra Civil, ideología del nuevo régimen, posición ocupada en la II Guerra Mundial, aislamiento, etc.), y económicas (cumplimiento de los compromisos contraídos durante la Guerra Civil, escasez de equipo industrial, autarquía, proliferación de controles, etc.), por las que ha atravesado nuestro país.”

²⁰² *Ibidem*, pp. 139 y 140.

No obstante lo anterior, solo hasta la expedición de la Ley de Presupuesto de 1972, empezó el verdadero proceso de erradicación de tributos parafiscales procurando así que los ingresos provenientes de ellos, pasen directamente a formar parte del Presupuesto del Estado. Este proceso prosiguió hasta 1977, año en el cual mediante Real Decreto-Ley de 24 de marzo, se introdujeron modificaciones al régimen tributario parafiscal, que llevaron a la supresión absoluta y parcial de un gran número de tributos parafiscales; la supresión de tributos parafiscales que pasaron a formar parte de los recursos propios de organismos autónomos; la fusión de exacciones parafiscales ministeriales; la elevación de porcentajes de varios tributos parafiscales; una nueva redacción de las normas afectadas por el mencionado Decreto-Ley; y, la conservación del régimen jurídico de los tributos parafiscales no afectados por el Decreto-Ley.²⁰³

Hoy en día la controversia sobre las exacciones parafiscales se centra sobre todo en los pagos realizados a la Seguridad Social, me refiero a las prestaciones que pagan una parte el empleado o trabajador y otra el empleador o empresario. José Luis Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica dicen que tanto juristas y economistas han calificado estos pagos como precios, ya que reciben de parte del Sistema de Seguridad Social varios servicios; sin embargo para los mencionados autores, esta teoría no es admisible y exponen las siguientes razones: primeramente el pago a la Seguridad Social se compone de dos cuotas; la del empleado o trabajador y la del empleador o empresario. Es decir solo el empleado o trabajador tiene derecho a beneficiarse de las prestaciones y servicios de Seguridad Social, pero en el caso de los empresarios no es así, ya que su cuota no les confiere derecho alguno sobre dichos servicios, descartándose así la idea de que sea un precio. Otra razón fundamentada tiene que ver con el hecho de que no constituye un precio por cuanto el

²⁰³ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, t. I, pp. 142 y 143.

pago por un bien o servicio es de origen voluntario y la Seguridad Social es obligatoria y en consecuencia lo son sus pagos.²⁰⁴

Por las consideraciones expuestas en España se miran a estas contribuciones como tributos, el problema surge respecto a determinar la clase de tributos a la que pertenecen. Se ha intentado encuadrar en las diferentes tipologías existentes, pero se ha llegado a determinar que no se asemejan a ninguna de ellas. Ahora bien, la solución tampoco la dan estos autores, ya que manifiestan que por una parte se les aplica el concepto de parafiscalidad únicamente cuando dichos ingresos no figuran en el presupuesto del Estado, lo que quiere decir que en el momento en que sean tomadas en cuenta en él, automáticamente pasarían a ser fiscales.

Otra parte de la doctrina intenta clasificar a las cotizaciones de la Seguridad Social según la cuota pagada y por quien es realizado el pago, es decir que en el caso de la cuota que contribuyen los empleados o trabajadores, constituye un impuesto directo sobre la renta del trabajo y respecto de la cuota que aporta el empresario o empleador, se trata de un impuesto indirecto sobre la adquisición de los bienes de producción. La conclusión a la que llegan es que se trata de impuestos *afectados*, es decir que están destinados a pagar determinados gastos públicos, en el presente caso la Seguridad Social.²⁰⁵

2.5.3 Los tributos parafiscales en México

En México las diferentes posiciones sobre el tema son evidentes, Freddy Priego Álvarez sostiene que la parafiscalidad rebasa la potestad tributaria normativa de los entes públicos estatales, porque las exacciones parafiscales son ingresos estatales de *posible naturaleza tributaria* cuya existencia se mantiene al margen de lo que normalmente ocurre

²⁰⁴ José Luis Pérez de Ayala y Narciso Amorós Rica, *Hacienda Pública (Apuntes)*, Caracas, Editorial de Derecho Reunidas, 1984, pp. 67-68.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 70.

en el caso de los ingresos tributarios; en otras palabras, las exacciones parafiscales no siempre requieren de una ley que las establezca. Coincide con el criterio doctrinario que el fenómeno parafiscal ha alcanzado su mayor apogeo desde el momento en que los Estados empezaron a descentralizar sus funciones y con ello se ha producido una inminente aparición de entes u organismos con personalidad jurídica y patrimonio propios, separados de la Administración Pública Central, lo que ha conllevado a la aparición de estas exacciones para ser invertidas en beneficio de los destinatarios de la intervención de los mencionados entes u organismos. Respecto de las aportaciones a la seguridad social manifiesta que son el mejor ejemplo de lo que es una exacción parafiscal, ya que se trata de un tributo, exigido coactivamente y cuyos recursos se destinan al financiamiento de los diversos servicios de la seguridad social, tomando en cuenta que el ente que percibe los recursos es autónomo y los ingresa directamente en su presupuesto y no en el del Estado, evitando así la intermediación para cumplir con las funciones que ha asumido. Concluye que esta situación no puede afectar los principios tributarios, sino que lo ideal sería someterlas a ellos al momento de ser creadas.²⁰⁶

Sergio Francisco de la Garza manifiesta que las cuotas que se pagan a las Cámaras de Comercio e Industria, establecidas mediante la Ley de Cámaras de Comercio e Industria, constituyen contribuciones parafiscales o paratributarias, porque son obligaciones *ex-lege*, que no se pueden asimilar a los impuestos, ya que su producto no se destina al gasto público; tampoco se pueden considerar derechos o tasas, puesto que no se recibe ningún servicio administrativo estatal y, finalmente no pueden considerarse precios, porque no se trata de negocios de Derecho privado, sino de una obligación de Derecho público. Se trata pues de ingresos que forman parte de los presupuestos de los organismos

²⁰⁶ Freddy Priego Álvarez, “La Potestad Tributaria Normativa”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario*, México D.F., Editorial Porrúa, 2005, pp. 135-137.

descentralizados o desconcentrados, que tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, ajenos de los del Estado y no son ingresos de carácter público.²⁰⁷

Respecto de las aportaciones de la seguridad social, dice que se trata de contribuciones especiales, porque guardan semejanzas con esta clase de tributos, no obstante manifiesta que en el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos se reconoce que se pueden incluir dentro de las contribuciones, sin excluir la posibilidad de que se trata de un tributo que puede constituir una cuarta categoría tributaria. Concluye que las contribuciones a la seguridad social que se pagan al Instituto Mexicano de Seguridad Social, pueden considerarse una especie de contribuciones especiales pero con ciertas características propias.²⁰⁸

Por su parte Mayolo Sánchez Hernández manifiesta que las contribuciones parafiscales son una especie de contribuciones especiales y corresponden a exacciones establecidas conforme a la ley, cuyo recaudo corresponde a determinados entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo y de esta forma brindar los servicios de la seguridad social a ellos encomendados. Destaca de manera especial que en la legislación fiscal federal no se encuentran bajo la denominación de contribuciones parafiscales, sino como aportes de la seguridad social y sobre todo las cuotas obrero-patronales para el Instituto Mexicano del Seguro Social.²⁰⁹

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de México, en una de sus sentencias, determinó que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público de Seguridad Social son de carácter parafiscal; por cuanto es exigida por el Estado con

²⁰⁷ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Editorial Porrúa, 1994, 18ª ed., pp. 380-381. Véase, también, Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, México D.F., Oxford University Press, 2002, p. 94.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 365.

²⁰⁹ Mayolo G. Sánchez Hernández, *Derecho Tributario*, t. I, México D.F., Cárdenas Editor Distribuidor, 2001, 3ª ed., pp. 340-341.

carácter obligatorio, cuyo acreedor es una persona jurídica distinta al Estado y que destina dichos recursos a cumplir con este servicio público.²¹⁰

En el anteriormente mencionado trabajo de la Universidad de los Andes,²¹¹ al referirse al caso de México de acuerdo con la recopilación de información sobre el presupuesto y de diversas entrevistas realizadas a funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), no fue posible identificar o clasificar recursos parafiscales. No obstante se reconoce que el tema no es ajeno, ya que en varias ocasiones se ha hablado de la necesidad de atraer recursos para ciertos sectores, proponiéndose la creación de *fondos* mediante los cuales se establezcan contribuciones obligatorias tanto del sector privado como del gobierno para atenderlos. Pero en el mismo trabajo se habla de la existencia de rentas de destinación específica las mismas que por mandato de la ley están incluidas en el presupuesto de la Federación.²¹² En general todas las rentas deben sujetarse a una ley fiscal que determine las reglamentaciones sobre ellas, entre estas leyes tenemos: la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), la Ley Federal de Derechos (LFD) y la Ley Aduanera (LA). Lo que se pretende es que cualquier ingreso que no esté reglamentado en una Ley Fiscal no podrá cobrarse y en consecuencia no se incluirá en el presupuesto, lo que refleja la plena aplicación del principio presupuestal denominado *Unidad de Caja*.

Como lo habíamos mencionado los recursos parafiscales en principio son extrapresupuestarios, sin embargo, el caso de México es diferente, ya que a partir del año de 1965 están incluidos en el Presupuesto de la Federación,²¹³ lo que en su momento -presumo- es la razón principal para concluir que no existen y en consecuencia dentro de las denominadas *rentas de destinación específica* (rentas convencionales e ingresos excedentes) podríamos encontrar tributos parafiscales y también extrafiscales. Esta idea se

²¹⁰ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, Quito, p. 157.

²¹¹ Juan Carlos Echeverry, Jorge Alexander Bonilla y Andrés Moya, *Rigideces institucionales y flexibilidad presupuestaria: los casos de Argentina, Colombia, México y Perú*, Bogotá, septiembre de 2006.

²¹² Ley de Ingresos de la Federación, Artículo 1.

²¹³ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, México D.F., Oxford University Press, 1998, 2ª ed., p. 93.

refuerza con lo expresado en el mismo trabajo ya que al hablar de ellas, se mencionan a las *rentas convencionales* a las que se definen como: “[...] aquellas que comúnmente se establecen para beneficiar un sector o actividad. Estas se encuentran estipuladas en la Ley Federal de Derechos y en la Ley Aduanera, y corresponden particularmente a algunos ingresos por concepto de Derechos y Aprovechamiento.”²¹⁴

Sobre lo dicho por la Corte Suprema de México en el sentido de que el acreedor es una *persona jurídica distinta al Estado*, considero que es una posición equivocada porque cierra la posibilidad de que sea un ente público o semipúblico quien recaude los tributos parafiscales. Deduzco que lo que se pretendió decir es que los titulares de estos tributos no son exclusivamente organismos, corporaciones o entes del sector público sino también que pueden hacerlo otros que sean mixtos o privados.

Otro tema para destacar es la *intermediación* a la que se refiere uno de los autores. Si observamos esta característica de los tributos parafiscales con detenimiento, resulta ser una ventaja para la entidad acreedora de ellos, porque evita el sometimiento de su presupuesto a un superior jerárquico del cual tenga que recibir los recursos. Lo dicho tiene una consecuencia importante que es la inversión que realice para beneficiar al sector o grupo oportunamente.

Para finalizar considero que en México, al igual que en los demás países estudiados existen tributos parafiscales, pero si bien no se ha realizado una cuantificación exacta y evaluación detallada de las llamadas *rentas de destinación específica*, su importancia dentro del ingreso presupuestario no es muy considerable, lo que no implica que no se deba investigar sobre ellas y menos aun que no sean tomadas en cuenta por parte del Ejecutivo Federal, más aun si estos forman parte del presupuesto de la Unión.

²¹⁴Véase,
http://economia.uniandes.edu.co/es/investigaciones_y_publicaciones/cede/publicaciones/documentos_cede/2006/rigideces_institucionales_y_flexibilidad_presupuestaria_los_casos_de_argentina_colombia_mexico_y_peru

CAPÍTULO III

LOS TRIBUTOS PARAFISCALES EN EL ECUADOR

3.1 Las finanzas públicas y su relación con los tributos²¹⁵

Es conocido por todos que la actividad financiera del Estado tiene como propósito la inversión de los recursos para solventar obras y servicios públicos, en beneficio de los ciudadanos así como también satisfacer las necesidades estatales. Es decir que la noción de Estado está vinculada a la consecución del bien común para sus habitantes sean éstos estantes o visitantes. Conforme lo establece nuestra Constitución vigente, la obtención, administración y empleo de los recursos públicos se desarrollan en el orden fiscal y constituyen instrumentos de la política económica. Adicionalmente tienen una proyección extrafiscal ya que se considera que los tributos además de ser medios para obtener recursos presupuestarios, deben considerarse como instrumento de política económica general.²¹⁶

A criterio de José Vicente Troya la política tributaria forma parte de la política económica establecida en la norma suprema. En tal sentido es el Ejecutivo a quien le corresponde establecer políticas generales y aprobar los planes de desarrollo correspondientes.²¹⁷ Igualmente como sabemos la política económica y tributaria del

²¹⁵ El siguiente resumen sobre la política económica ecuatoriana toma en consideración gran parte de lo expuesto por el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, en su artículo denominado “Finanzas Públicas y Constitución” en el cual se realiza un análisis sobre la base de las normas constitucionales que conforman nuestro sistema económico.

²¹⁶ Constitución Política del Ecuador, Art. 256.- [...] Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

²¹⁷ Constitución Política del Ecuador, Art. 171.- Serán atribuciones y deberes del Presidente de la República los siguientes: [...]

3. Establecer las políticas generales del Estado, aprobar los correspondientes planes de desarrollo y velar por su cumplimiento.

Estado es una de las materias que no podrá descentralizarse.²¹⁸ En el ámbito tributario, el Presidente de la República es el único que puede presentar proyectos de ley en materia tributaria y en consecuencia definir cuál será el sistema tributario.²¹⁹ Por su parte el artículo 260 de la Constitución confiere al Presidente de la República la facultad de determinar los mecanismos y procedimientos para la administración de las finanzas públicas, dentro de los cuales sobresalen los tributos. Al respecto Troya Jaramillo dice que:

“[...]. La disposición de materias entre lo económico y lo tributario es de gran importancia. El inciso segundo del art. 256 puntualiza los propósitos que han de perseguir las leyes tributarias. Estos son: el estímulo a la inversión, reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; la justa distribución de la riqueza entre todos los habitantes del país. Estos propósitos de política económica general no se los puede alcanzar plenamente si se los persigue concomitantemente. Hasta un cierto punto pueden lucir contradictorios. La Constitución no los prioriza y ello causa dificultad. Para clarificar el tema tiene importancia definir el modelo económico que contempla la Carta Política. Su art. 1 de modo paladino expresa que ‘El Ecuador es un estado social de derecho’. Este postulado puede servir en mucho para orientar la política económica y dentro de ella el instrumental tributario. De su lado el art. 242 señala que la organización y funcionamiento de la economía responderán a los principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad. Estos principios pueden dar luz para resolver la contradicción indicada. Es muy difícil que en estos temas no aparezca el ingrediente ideológico que pondrá énfasis y prioridad en unos propósitos o en otros. El art. 243 referente a los objetivos permanentes de la economía es necesario tenerlo en cuenta. Los mismos se refieren al desarrollo socialmente equitativo, regionalmente equilibrado, ambientalmente sustentable y participativo; a la conservación de los equilibrios macroeconómicos y al crecimiento suficiente y sostenido; al incremento y diversificación de la producción orientados a la oferta de bienes y servicios de calidad satisfactoria para el mercado interno; a la eliminación de la indigencia, la reducción del desempleo y subempleo, el mejoramiento de la calidad de la vida y la distribución equitativa de la riqueza; y, la participación equitativa y diversificación de la producción en el mercado internacional. Aquí surge también un problema de priorización. Lo importante es que los propósitos extrafiscales de las leyes tributarias se han de entender dentro y en armonía con los que persigue el orden económico. Existen en determinados campos definiciones precisas de política

²¹⁸ Constitución Política del Ecuador, Art. 226.- Las competencias del gobierno central podrán descentralizarse, excepto la defensa y la seguridad nacionales, la dirección de la política exterior y las relaciones internacionales, la política económica y tributaria del Estado, la gestión de endeudamiento externo y aquellas que la Constitución y convenios internacionales expresamente excluyan. [...].

²¹⁹ Constitución Política del Ecuador, Art. 147.- Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país.

económica que han de verse a través de la tributación. El numeral 2 del art. 89 dispone establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas. De su parte, el art. 72 prevé que las aportaciones -debe entenderse donaciones- para el sector educativo serán deducibles del pago de las obligaciones tributarias en los términos que señale la ley. Estas dos últimas normas inciden en el sistema tributario, pues, sin lugar a dudas, son mandatorias. En eso se diferencian de otras que sirven para que el legislador modele un sistema tributario ideal.”²²⁰

No cabe duda que el derecho tributario resulta fundamental al momento de establecer las políticas económicas del país, porque nos referimos no solamente al establecimiento, modificación o supresión de tributos, sino también respecto de la recaudación, administración y gasto de los recursos tributarios.

Los principios constitucionales tributarios deben ser observados y acatados al momento de expedir leyes en las cuales se afectan a los tributos. Vale destacar lo dicho por el profesor Sainz de Bujanda quien se refiere a las materias tributarias que deben constar en la Constitución y sobre ello manifiesta:

"Los preceptos constitucionales cumplen efectivamente en la órbita tributaria tres misiones esenciales, a saber: 1. Delimitan la estructura del poder tributario, es decir, distribuyen las facultades impositivas entre los distintos entes públicos -supuesto que sean varios los que tengan reconocida capacidad activa- que integran la organización política y señalan la naturaleza y extensión de esas distintas facultades; 2. Marcan el cauce por el que ha de discurrir el ejercicio de las facultades impositivas, ordenando que tengan rango formal de ley las normas jurídicas en las que se establezcan los tributos; y 3. Establecen los principios fundamentales en que ha de inspirarse el reparto de la carga tributaria, es decir, actúan positivamente en la delimitación del contenido de la legislación tributaria encargada de establecer el expresado reparto. [...]".²²¹

La potestad tributaria es la facultad constitucional que le permite al Estado establecer tributos, la misma que es permanente e irrenunciable y en principio es indelegable. Las prestaciones establecidas son obligatorias y pueden ser exigidas por la vía

²²⁰ José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", pp. 340 y 341.

²²¹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, I., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 275 y 276.

coactiva.²²² Una de las notas características de la potestad tributaria según Amorós Rica,²²³ se refiere a que está sujeta al principio de legalidad,²²⁴ lo que entraña que los tributos y sus elementos esenciales deben encontrarse vertidos en normas con categoría de ley.

Es necesario establecer además la correspondiente diferencia entre la potestad tributaria o de creación de la potestad impositiva o competencia tributaria. Aquella corresponde a la actividad legislativa que permite el establecimiento de un orden jurídico por parte del Estado; ésta en cambio, se refiere a la aplicación y administración de los tributos. Según Giuliani Fonrouge, la potestad tributaria es inherente al Estado y no puede ser suprimida, delegada ni cedida; la competencia tributaria sí puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados.²²⁵

La potestad tributaria tiene que conducirse conforme a lo dispuesto en la Constitución y demás leyes del ordenamiento jurídico, no obstante sabemos que tanto la Ley Suprema y demás normas jerárquicamente inferiores pueden modificarse por lo que se puede afirmar que *el sistema jurídico es un límite relativo al ejercicio de la potestad tributaria*.²²⁶

Es importante tener en cuenta que nuestra Constitución contiene disposiciones que establecen la forma en la que debe ejercitarse la potestad tributaria, que básicamente son principios bajo los cuales debe regirse. Conforme al artículo 130.6, sólo el Congreso Nacional puede establecer, modificar o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos mediante ley, excepto las tasas y contribuciones especiales que les corresponda crear a los

²²² José Vicente Troya Jaramillo, “Finanzas Públicas y Constitución”, pp. 345 y 346.

²²³ Amorós Rica, Narciso, *Derecho Tributario*, (Explicaciones), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963, pp. 92 y ss.

²²⁴ Ver nota 3.

²²⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1970, p. 279.

²²⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 140.

organismos del régimen seccional autónomo.²²⁷ Atribución que se complementa con lo dispuesto en el artículo 228, que en su inciso segundo faculta a los consejos provinciales y a los municipios para que, mediante ordenanzas, puedan crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales.²²⁸

Entonces tenemos que la potestad tributaria debe respetar el principio de reserva de ley,²²⁹ es decir que la creación -modificación o extinción según el caso- de los tributos y la regulación de sus elementos esenciales es obra de la ley. No obstante también es necesario observar los otros principios relacionados con la tributación como lo son: la proporcionalidad y equidad, la generalidad, la igualdad, la capacidad contributiva, que en su conjunto deben ser garantía de justicia para quienes están llamados a contribuir. En ese sentido siendo principios constitucionales tienen que ser observados al momento de redactar las normas sobre tributos.²³⁰

Nuestra Constitución de manera general consagra todos los principios relacionados con el sistema tributario, entre ellos destacamos los siguientes: legalidad, igualdad, proporcionalidad y generalidad.²³¹ Principios que el legislador debe observar al momento de dictar normas tributarias y también cuando tiene que interpretarlas; en resumen permiten un adecuado ejercicio de la potestad tributaria. Además los mencionados

²²⁷ Constitución Política del Ecuador, Art. 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones: [...].

6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo. [...].

²²⁸ Constitución Política del Ecuador, Art. 228.- Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, los concejos municipales, [...].

Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

²²⁹ Ver nota 3.

²³⁰ José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", p. 349.

²³¹ Constitución Política del Ecuador, Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

Constitución Política del Ecuador, Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. [...].

principios constituyen límites no solo jurídicos, sino también políticos y económico-financieros a su ejercicio.²³² Los límites económicos se refieren a tener en cuenta la realidad social -tanto individual como colectiva de las personas- al momento del crear o reformar un tributo, lo cual sin duda lo hará perdurable.²³³

El principio de legalidad o de reserva de ley²³⁴ surgió hace mucho tiempo, su propósito es limitar y condicionar al poder público de tal forma que únicamente por acto legislativo, es decir mediante ley, se pueden establecer o crear tributos. Por ello se dice *Nullum tributum sine lege*, significa que no pueden establecerse tributos si no es mediante una ley. Se ha mencionado asimismo que dicho principio está en crisis, pero una mejor lectura del mismo sugiere que más bien su alcance ha variado como consecuencia del ampliación del rol del Estado en la conducción económica, así como de la proyección extrafiscal de la imposición al considerarse a los tributos como instrumentos para un mejor manejo de la política económica que corresponde al Poder Ejecutivo. Un ejemplo de ello constituye la potestad que tiene el Presidente de la República cuando se trata de fijar o modificar las tarifas arancelarias aduaneras.²³⁵ Intervención que no significa en materia tributaria la apertura a la discrecionalidad de quien representa éste poder, porque su actuación debe someterse a lo dispuesto en la misma Constitución y en la ley. Lo mismo sucede cuando interviene en otros ámbitos como el comercio exterior, el monetario y de fomento, casos en los que por razones de urgencia, se facilita la actividad legislativa por parte del Ejecutivo.²³⁶

El principio de igualdad se relaciona con los otros antes mencionados, esto es proporcionalidad y equidad, la generalidad, la capacidad contributiva y la no

²³² José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, p. 140.

²³³ Narciso Amorós Rica, *Derecho Tributario* (Explicaciones), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963, pp. 92 y ss.

²³⁴ Ver nota 3.

²³⁵ Constitución Política del Ecuador, Art. 257.- [...].

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

²³⁶ José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", pp. 351-355.

confiscatoriedad.²³⁷ La proporcionalidad y equidad se interrelacionan para procurar tributos justos y tiene que ver con la distribución de las cargas impositivas. A ello contribuyen la generalidad y uniformidad. La primera se refiere a que todos están obligados contribuir al financiamiento de las obras y servicios públicos.²³⁸ Como afirma Héctor Villegas la generalidad debe entenderse no como el hecho de que todos deban pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales o de clase, linaje o casta.²³⁹

Así mismo, el principio de igualdad tiene que ver con la capacidad contributiva, ya que si bien se exige que todos deben contribuir, deben hacerlo conforme a su posibilidad. Por ello se dice que el establecimiento de tributos debe tomar en cuenta esta capacidad al momento de fijar los hechos generadores indicadores de la riqueza de las personas. No obstante hay que reconocer que en la práctica tiene sus dificultades pero ello no es razón para dejarlo en un segundo plano. Por otra parte La no confiscatoriedad se refiere a los tributos que no son proporcionales ni equitativos por ser demasiado gravosos y en consecuencia suponen una confiscación. Este principio igualmente es de difícil aplicación por la subjetividad que puede conllevar, ya que de pronto una sola contribución no puede ser excesiva, pero lo puede ser en conjunto con las demás.²⁴⁰

Finalmente el principio de no discriminación también tiene que ser observado puesto que no cabe una tributación como consecuencia de diferencias de cualquier índole, así lo establece nuestra Constitución.²⁴¹ No obstante la nacionalidad y la residencia en

²³⁷ Constitución Política del Ecuador, Art. 33.- [...]. Se prohíbe toda confiscación.

²³⁸ José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", pp. 357-358.

²³⁹ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, 3ª ed., p. 187.

²⁴⁰ José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", pp. 359-360.

²⁴¹ Constitución Política del Ecuador, Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: [...].

3. La igualdad ante la ley. Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación en razón de nacimiento, edad, sexo, etnia, color, origen social, idioma; religión, filiación política, posición económica, orientación sexual; estado de salud, discapacidad, o diferencia de cualquier otra índole.

materia de tributos, si han sido tomados en cuenta como criterios para su establecimiento, lo cual demuestra que este principio no ha logrado consolidarse y se maneja de una forma ambigua.²⁴²

Presupuesto General del Estado en la Constitución

Su elaboración le corresponde al Ejecutivo en consideración a su plan de desarrollo,²⁴³ la proforma presupuestaria debe ser aprobada por el Legislativo, que no puede incrementar los ingresos ni los egresos consignados en ella. Así mismo en la Constitución constan otras normas presupuestarias, entre las más importantes, aquellas que disponen que en el presupuesto necesariamente deben constar todos los ingresos y egresos del sector público, a excepción de los que corresponden a los organismos del régimen seccional autónomo y a las empresas públicas; la prohibición de privar de financiamiento a los organismos públicos; la autorización del uso de fondos reservados únicamente para la defensa nacional;²⁴⁴ la que dispone que las asignaciones para el régimen seccional autónomo deben distribuirse de acuerdo al número de habitantes,

²⁴² José Vicente Troya Jaramillo, “Finanzas Públicas y Constitución”, pp. 360 y ss.

²⁴³ Constitución Política del Ecuador, Art. 258.- La formulación de la proforma del Presupuesto General del Estado corresponderá a la Función Ejecutiva, que la elaborará de acuerdo con su plan de desarrollo y presentará al Congreso Nacional hasta el 1 de septiembre de cada año. El Banco Central presentará un informe al Congreso Nacional sobre dicha proforma.

El Congreso en pleno conocerá la proforma y la aprobará o reformará hasta el 30 de noviembre, en un solo debate, por sectores de ingresos y gastos. Si hasta esa fecha no se aprobare, entrará en vigencia la proforma elaborada por el Ejecutivo.

En el año en que se poseione el Presidente de la República, la proforma deberá ser presentada hasta el 31 de enero y aprobada hasta el 28 de febrero. Entre tanto, regirá el presupuesto del año anterior.

El Congreso no podrá incrementar el monto estimado de ingresos y egresos previstos en la proforma. Durante la ejecución presupuestaria, el Ejecutivo deberá contar con la aprobación previa del Congreso para incrementar gastos más allá del porcentaje determinado por la ley.

²⁴⁴ Constitución Política del Ecuador, Art. 259.- El presupuesto general del Estado contendrá todos los ingresos y egresos del sector público no financiero, excepto los de los organismos del régimen seccional autónomo y de las empresas públicas.

El Congreso Nacional conocerá también los presupuestos de las empresas públicas estatales.

No se podrá financiar gastos corrientes mediante endeudamiento público.

Ningún organismo público será privado del presupuesto necesario para cumplir con los fines y objetivos para los que fue creado.

El ejecutivo informará semestralmente al Congreso Nacional sobre la ejecución del presupuesto y su liquidación anual.

Sólo para fines de la defensa nacional se destinarán fondos de uso reservado.

necesidades insatisfechas, capacidad contributiva, logros en el mejoramiento de los niveles de vida y eficiencia administrativa;²⁴⁵ la que manda que el monto de dichas asignaciones no podrá ser inferior al quince por ciento (15%) de los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central;²⁴⁶ la que prohíbe asignaciones discrecionales salvo en los casos de catástrofe.²⁴⁷ Es necesario decir además que el gasto público requiere de un orden adecuado, en consideración de las prioridades conforme a la Constitución y demás leyes pero no por razones ideológicas.²⁴⁸

De todo lo expuesto, podemos concluir que el análisis de la política económica del Ecuador se realiza conforme a los tributos fiscales ya que respecto de los parafiscales, en ningún momento se hace una referencia expresa, por lo que es evidente que sobre este fenómeno no se dice nada en nuestra legislación y especialmente a nivel constitucional.

Clasificador Presupuestario²⁴⁹

Sobre el clasificador presupuestario muy pocas veces se ha escrito y es necesario destacar su importancia frente a las finanzas públicas. Si bien se trata de un documento mediante el cual se procuran organizar de manera general los recursos financieros del

²⁴⁵ Constitución Política del Ecuador, Art. 231.- Los gobiernos seccionales autónomos generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de solidaridad y equidad.

Los recursos que correspondan al régimen seccional autónomo dentro del Presupuesto General del Estado, se asignarán y distribuirán de conformidad con la ley. La asignación y distribución se regirán por los siguientes criterios: número de habitantes, necesidades básicas insatisfechas, capacidad contributiva, logros en el mejoramiento de los niveles de vida y eficiencia administrativa.

La entrega de recursos a los organismos del régimen seccional autónomo deberá ser predecible, directa, oportuna y automática. Estará bajo la responsabilidad del ministro del ramo, y se hará efectiva mediante la transferencia de las cuentas del tesoro nacional a las cuentas de las entidades correspondientes.

La proforma anual del presupuesto general del Estado determinará obligatoriamente el incremento de las rentas de estos organismos, en la misma proporción que su incremento global.

²⁴⁶ Constitución Política del Ecuador, Art. 232.- Los recursos para el funcionamiento de los organismos del gobierno seccional autónomo estarán conformados por: [...].

2. Las transferencias y participaciones que les corresponden. Estas asignaciones a los organismos del régimen seccional autónomo no podrán ser inferiores al quince por ciento de los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central. [...].

Se prohíbe toda asignación discrecional, salvo casos de catástrofe.

²⁴⁷ Ver nota anterior.

²⁴⁸ José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas Públicas y Constitución", p. 374.

²⁴⁹ Suplemento del Registro Oficial N° 259 de 24 de enero de 2008.

Estado, dentro de la investigación nos interesa analizar específicamente los tributarios con el propósito de observar cuál es el tratamiento de los tributos parafiscales, materia del presente estudio.

En concordancia con lo anterior debo destacar que si bien en nuestro sistema tributario existen tributos parafiscales, estos no tienen ningún tratamiento especial dentro del clasificador, excepto en el caso de las aportaciones realizadas a la seguridad social, puesto que se les da un tratamiento diferenciado respecto de los demás tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales). Por lo que en este caso si puedo concluir que sobre las contribuciones a la seguridad social,²⁵⁰ consideradas como tributos parafiscales -sobre los cuales volveré a hacer referencia más adelante- tienen un tratamiento diferenciado de los tradicionales gravámenes y más aún debemos tomar en cuenta que en el caso ecuatoriano se incluyen dentro del presupuesto no únicamente con fines administrativos sino también presupuestarios.

Sobre los demás tributos, se puede observar que al hacer referencia a los tributos fiscales tradicionales, se incluyen en ellos, algunos de los tributos parafiscales sobre los cuales expondré posteriormente De tal forma que no podríamos hablar de una clasificación de los tributos fiscales separados de los parafiscales dentro del mencionado documento. No obstante podemos afirmar que en el caso ecuatoriano se presenta una situación *sui generis* al incluirse algunos de los tributos parafiscales dentro del presupuesto y otros que, por no constar en él, quedarían fuera de toda planificación presupuestaria.

Para complementar lo dicho puede observarse el cuadro sobre el clasificador presupuestario que se encuentra en los anexos.

²⁵⁰ Suplemento del Registro Oficial N° 259 de 24 de enero de 2008, p. 59.

3.2 Sectores o grupos susceptibles de ser atendidos con tributos parafiscales

Atendiendo a la clasificación de los tributos podemos determinar qué sectores económicos y sociales son susceptibles de ser atendidos vía tributos parafiscales.

Como es conocido por todos, los impuestos son tributos que imponen una obligación que tiene como hecho generador una situación que es independiente de toda actividad estatal en relación con quienes contribuyen,²⁵¹ de lo que deducimos que son generales y no contraprestacionales ya que los recursos recaudados se destinan al Estado, para financiar los gastos públicos de forma íntegra, es decir sin consideraciones especiales.

Resulta evidente entonces que existen bienes colectivos que deben financiarse con los recursos obtenidos por concepto de impuestos, ya que no sería aceptable financiarlos con otra especie de gravamen. En cuanto a los servicios colectivos prestados por el Estado, también deben ser financiados con tributos pero de la naturaleza de las tasas, ya que su razón de ser radica en la prestación efectiva o potencial de un servicio público que se proporciona a los contribuyentes de manera individual, tomando en consideración que el producto de la tasa debe invertirse necesariamente en el servicio prestado.²⁵²

Respecto de las contribuciones especiales son exigidas a ciertos sujetos que en algún momento han recibido un beneficio no individual pero determinado y de forma indirecta, como producto de la realización de obras públicas o de actividades estatales, es decir se originan una vez producido el beneficio para recuperar una parte o la totalidad de los recursos públicos invertidos; pero la inversión hecha no tiene como consideración el beneficio a determinadas personas sino que se hace pensando en el interés general. En el caso de los tributos parafiscales no se busca reintegrar lo invertido por el Estado, sino lo

²⁵¹ Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 15.

²⁵² Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 16.

que se pretende es el financiamiento de actividades sectoriales a favor de determinados grupos, que de hecho es lo que en parte caracteriza a este tipo de tributos.

En tal sentido, solo las actividades que interesan a determinado sector deben ser consideradas para financiarse con tributos parafiscales. Igualmente no puede permitirse que a pretexto de crear un ingreso, se utilice la figura parafiscal para disfrazar otros tributos que deben ser fijados conforme a lo establecido en la Constitución y demás leyes.²⁵³

3.3 Sujetos activo y pasivo

Los sujetos activo y pasivo de los tributos parafiscales poseen características propias y algunas otras similares a las de los sujetos de los gravámenes tradicionales, particularidades que revisaremos a continuación:

Sujeto Activo

En principio en el caso de los tributos parafiscales la determinación del sujeto activo no debería constituir dificultad alguna, pese a ello existen criterios diversos sobre el tema.

Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal dicen que algunos autores consideran que el manejo de los recursos obtenidos por concepto de exacciones parafiscales puede corresponder a una entidad pública, semipública o privada,²⁵⁴ la misma que se encarga de recaudar y administrar los dineros en beneficio del sector o grupo para invertirlos en las actividades para las cuales fueron establecidas. Por su parte Lucien Mehl dice que se trata de obligaciones establecidas a favor de *organismos públicos o*

²⁵³ Catalina Hoyos Jiménez *La parafiscalidad en Colombia*, pp. 940-941.

²⁵⁴ Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, *Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?*, p 860.

agrupaciones de interés general, conducidas por sus usuarios o afiliados quienes destinan los recursos a financiar los gastos de dichos organismos o agrupaciones.²⁵⁵ Gabriel Ruan Santos manifiesta que estas exacciones son percibidas por determinados entes públicos que no necesariamente son organismos fiscales y cuyos dineros ingresan directamente a los entes recaudadores y administradores de los fondos.²⁵⁶

En conclusión no cabe duda que el manejo de los recursos no siempre corresponde a un ente estatal, sino que puede ser mixto o privado cuando cumpla fines propuestos en beneficio de quienes conforman el sector o grupo. Independientemente del ente que recaude y administre tributos parafiscales, lo que se debe tener presente es que en ocasiones pueden ser creados de forma indiscriminada, ante lo cual surge la necesidad de fijar y exigir ciertos requisitos para su establecimiento, así se evitará desequilibrios fiscales y desórdenes en los gastos estatales.

La autora Andrea Amatucci,²⁵⁷ realiza un interesante estudio sobre los sujetos activos y destaca que la titularidad activa corresponde a entes públicos, en especial a los de carácter territorial (Estado, regiones, entes locales, etc.) además de otros entes de administración institucional.

Manifiesta que “lo que caracteriza al sujeto activo tributario es su titularidad de un derecho de crédito que puede reclamar y exigir al sujeto pasivo, es decir quien está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria”,²⁵⁸ en otras palabras, el derecho de crédito es el que configura al sujeto activo como tal en la relación jurídica tributaria.

Con ello quedan de lado quienes son titulares del poder o potestad tributaria, el primero que se refiere a la capacidad o competencia de dictar normas mientras que la segunda se refiere a la aplicación de esas normas.

Lo dicho hasta aquí nos lleva a concluir que se debe distinguir claramente entre el poder de imposición, la potestad tributaria y la titularidad del crédito tributario, ya que no

²⁵⁵ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 378.

²⁵⁶ Véase, www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_viii_jornadas/informe_relatoria_exacciones_parafiscales.ppt, Gabriel Ruan Santos, *"Informe Relatoria: Exacciones Parafiscales"*.

²⁵⁷ El siguiente resumen sobre los sujetos pasivos lo realizo conforme a lo expuesto por la tratadista Andrea Amatucci en su obra titulada “Tratado de Derecho Tributario”, Véase Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001, pp.136-149.

²⁵⁸ *Ibidem*, p. 139.

siempre confluyen en un mismo ente público y que en muchas ocasiones, “algunos entes se limitan a ingresar en su erario los tributos que para ellos han gestionado y cobrado otros entes públicos [...]”.²⁵⁹

Lo que sucede entonces es que no existe una relación directa entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, ya que entre ellos existe otro sujeto que gestiona y exige el tributo del sujeto pasivo a favor del sujeto activo. Es decir estamos frente a una relación entre el sujeto pasivo y ente gestor y de éste con el sujeto activo.

Por lo dicho, si bien el sujeto titular del derecho no puede exigir la prestación del sujeto pasivo, si lo puede hacer ante el ente gestor. Ésta situación se justifica en la cualidad de derecho público del sujeto activo, a quien se le reconoce el derecho a exigirlo.

Amatucci continúa diciendo que, la titularidad del crédito tributario presenta diversas manifestaciones, ya que se encuentra a nivel de entes supranacionales (Comunidades Europeas), Estado (ente supremo nacional), regiones (comunidades autónomas, departamentos territoriales, etc.), entes locales (provincia, municipio, entes locales menores, etc.), entes institucionales poseen competencias funcionales pero no son entes territoriales.

Éstos últimos son los que interesan ya que se tratan de “organismos autónomos creados para gestionar servicios públicos o para cumplir determinadas funciones financieras del Estado o de otros entes.”²⁶⁰ La titularidad de estos entes tiene sus peculiaridades ya que, en aquellos casos la titularidad activa -cuando existe- suele ocurrir respecto de un tributo determinado, normalmente de una tasa y muy difícilmente de un impuesto o contribución especial, ya que su financiación en la mayoría de los casos corresponde a una transferencia presupuestaria del Estado o de otros entes territoriales.

Así mismo, en varios países se reconocen variedades de entes que son titulares de crédito tributario y en estos casos la problemática es muy amplia ya que existen una variedad de ente, tales como: instituciones gremiales, sindicatos u organizaciones empresariales, instituciones de seguridad social, entre otros. Es precisamente aquí en donde “[...] la tributación parafiscal es la que encuentra mayor aceptación.” Los entes públicos o *supuestos cuasipúblicos* poseen características propias que pueden entenderse únicamente dentro del ordenamiento jurídico del Estado en el que nos encontremos.²⁶¹

Es así que en el caso de los entes que son partícipes de tributos se produce una situación *sui géneris* ya que el titular de la participación carece de acciones directas contra

²⁵⁹ Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 140.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 142.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 143.

el sujeto pasivo. Por ello se afirma que estos entes tienen derecho al importe de una cantidad generada en una prestación de naturaleza tributaria, pero quien es el titular del crédito sobre el tributo es otro ente distinto. Esto nos lleva a la conclusión de que el sujeto activo es uno diferente de quien tiene derecho a lo recaudado por concepto del tributo.

De todo lo dicho, Amatucci concluye que existen un sujeto activo y otro sustituto de éste; es decir se distingue entre un sujeto jurídico sustancial y un sujeto jurídico instrumental, en donde el “[...] primero tiene derecho al crédito tributario y el segundo gestiona su cobro”.²⁶²

Las características principales de los mencionados sujetos activos son las siguientes:

Sujeto activo del crédito tributario

1. Es el titular del crédito tributario.
2. Su titularidad activa la determina la ley.
3. Es quien tiene derecho al crédito tributario.
4. Es quien resulta protegido por el ordenamiento jurídico para la obtención de la prestación tributaria, lo que le permite desarrollar el procedimiento para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. No obstante, en ocasiones el procedimiento de exacción corresponde a otro ente público.
5. Es el titular de todos los efectos que genere la relación jurídica tributaria.

Sustituto del sujeto activo del crédito tributario

1. No es el titular del supuesto de hecho que genera del crédito tributario, sino el titular de la facultad de gestión para el cobro del tributo.
2. Está determinado específicamente por normas legales en las que se establece todos los elementos que se originen con la sustitución.
3. Se coloca en lugar del sujeto activo para gestionar la exacción del tributo, para lo cual está dotado por el ordenamiento jurídico a fin de que cumpla su encargo. Hablamos entonces de un sujeto jurídico instrumental y no sustancial.
4. El sujeto pasivo que paga el tributo al sustituto del sujeto pasivo queda liberado.

²⁶² Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 148.

Sujeto Pasivo

Como ya se ha dicho, en el caso de los tributos parafiscales, éstos no gravan a una generalidad de personas sino por el contrario a un determinado sector o grupo. De esta situación surge el inconveniente cuando se trata de definir en qué consiste precisamente un *sector o grupo*. La dificultad se presenta en la falta de un concepto absoluto de lo que puede ser, quiénes pertenecen a él y sobre todo si se pueden armonizar todos los intereses relacionados tanto a nivel de conjunto como a nivel de sus miembros.

La Corte Constitucional colombiana se ha esforzado por contribuir a la solución de este inconveniente y por ello ha manifestado que sector es “[...] un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los recursos recaudados.”²⁶³ No obstante la jurisprudencia mencionada resulta insuficiente, ya que los recursos obtenidos pueden retribuir a quienes contribuyen no únicamente en el caso de las exacciones parafiscales sino también en el caso de los demás tributos, claro está conforme a cada especie. Por ello lo trascendente no es definir qué es un sector o grupo sino quiénes forman parte de él, lo que nos va a permitir en un momento determinado identificar las actividades que son ejercidas por ciertas personas y las cuales posteriormente van a recibir beneficios; que a su vez servirá para conformar el sector o grupo gravado.²⁶⁴

Sin embargo, lo anterior no es suficiente para determinar al sector o grupo, ya que en la práctica además de quienes están llamados a sufrir el gravamen, pueden recibir los beneficios de las exacciones personas ajenas a los aportantes. Ante ello también hay que prestar atención al beneficio que recibirán quienes contribuyen. Es así que el beneficio debe mirarse desde una doble perspectiva; es decir el beneficio recibido individualmente por el sujeto que forma parte del sector, como por el beneficio favorable a todo el grupo.

²⁶³ Sentencia C-040 de 1993.

²⁶⁴ Catalina Hoyos Jiménez, *La parafiscalidad en Colombia*, pp. 932-934.

Únicamente quien sea beneficiario bajo estos dos supuestos se puede considerar sujeto pasivo de las exacciones, de lo contrario no son sujetos susceptibles de ser gravados. Vale decir además que es importante que la ley fije las actividades en las cuales deberán invertirse los recursos, porque esto permitirá precisar quiénes serán sujetos pasivos.²⁶⁵

Podríamos citar como ejemplo de sector o grupo a quienes se encuentran amparados bajo el régimen de seguridad social ya que los trabajadores -contribuyentes- reciben los servicios cuando lo precisen, mientras no los requieran continúan aportando al IESS,²⁶⁶ que es el encargado de administrar los recursos que reciba, quien podría invertir parte de los recursos en mejorar la infraestructura y adquirir tecnología con lo que beneficiará en general a todos los trabajadores -integrantes del sector o grupo-.

3.4 Sectores o grupos a los que se aplican tributos parafiscales

Los tributos parafiscales son de varias clases, no obstante es necesario distinguir aquellos ingresos que no corresponden a su clase. Primeramente debemos aclarar que, aquellas contribuciones que estando fijadas por ley y siendo obligatorias, no se invierten en servicios u obras de carácter público, tal es el caso de las cotizaciones entregadas a las asociaciones profesionales y cámaras de la producción. Por ello es importante tener siempre presente la afectación que caracteriza a las contribuciones parafiscales, el financiamiento de gasto público, esto es que deben estar destinadas a la realización de una obra pública o a ofrecer un servicio público. En el caso de las mencionadas cotizaciones no es así.²⁶⁷

El hecho de que las exacciones parafiscales tengan distintas denominaciones no afecta la naturaleza de estos ingresos; es así que en algunos casos se las ha designado

²⁶⁵ Catalina Hoyos Jiménez, *La parafiscalidad en Colombia*, pp. 936-938.

²⁶⁶ Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

²⁶⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, pp.157 y 158.

como: imposiciones adicionales, retenciones, contribuciones, cotizaciones, tasas, cobros o retiros. En sí siguen siendo verdaderos tributos recaudados por entes independientes de la estructura central del Estado y afectados para finalidades concretas. Igualmente resulta irrelevante la modalidad en que estas sean recaudadas, pueden cobrarse como adicionales o complementarios a otros impuestos, como un porcentaje de venta de determinados productos, como una tasa adicional a los precios de las localidades a cinemas,²⁶⁸ como porcentajes de los ingresos de las casas editoras y de los derechos de autor.²⁶⁹

Como ejemplo de cobros adicionales podemos citar el caso del impuesto del 3% a los espectáculos públicos que rige únicamente para el caso del Distrito Metropolitano de Quito, grava al precio de todas las entradas para el acceso a cualquier espectáculo público y que es adicional al impuesto único a los espectáculos públicos que está previsto en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.²⁷⁰ Más adelante me referiré a este tributo detalladamente.

Por todo lo expuesto, según mí entender, podríamos mencionar los siguientes sectores o grupos a los que se aplican tributos parafiscales en el Ecuador:

Sector social-salud:

- EL aporte de quienes se encuentran bajo el régimen de seguridad social.
- El aporte a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer del Ecuador (SOLCA).

Sector educación-capacitación:

- El aporte al Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE).

²⁶⁸ Ley Orgánica de Régimen Municipal, “Art. 360.- (IMPUESTO A ESPECTÁCULOS) Establécese el impuesto único del diez por ciento sobre el valor del precio de las entradas vendidas de los espectáculos públicos legalmente permitidos; salvo el caso de los eventos deportivos de categoría profesional que pagarán el cinco por ciento de este valor.” En el caso ecuatoriano se trata de un tributo no vinculado ya que grava la realización de espectáculos públicos dentro de lo que se encuentran las funciones cinematográficas. De lo que se deduce que no constituye un tributo parafiscal.

²⁶⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p.158.

²⁷⁰ Ver nota 269.

- Los aportes al Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional (SECAP).²⁷¹

Sector ambiental:

- El impuesto para el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.

Sector histórico-cultural:

- El impuesto para el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural.

3.5 El fenómeno parafiscal en Ecuador

El caso ecuatoriano no difiere mucho de otros países de la región, es decir podemos establecer que a lo largo de nuestra historia, se ha ido evidenciando el paulatino apareamiento de la parafiscalidad y sus tributos en nuestro país.

José Vicente Troya Jaramillo al referirse al tema manifiesta que se trata de verdaderos tributos en la medida en la que sean establecidos y aplicados unilateral y coactivamente por parte del Estado y siempre que los ingresos se destinen a financiar servicios públicos.²⁷² Reconoce como características propias -pero no definitorias- de estos tributos, su aplicación por parte de entes públicos o semipúblicos extraídos del Estado central tradicional, considerándolos como parafiscales en contraposición de los fiscales. Adicionalmente la no inclusión de dichos recursos en el Presupuesto General del Estado, provoca una ruptura del principio de universalidad.²⁷³ A pesar de ello, manifiesta que debería existir el interés para que se incluyan los ingresos parafiscales en el presupuesto con el fin de establecer una realidad financiera total respecto de los ingresos

²⁷¹ Mediante el Decreto No. 1976, del 24 de octubre de 2001, se establece que el SECAP, se mantiene como una entidad de derecho público, eminentemente técnica, con autonomía administrativa y financiera, con patrimonio y fondos propios, autogestionaria, desconcentrada y especializada, y sujeta a su Ley Constitutiva. Teniendo como únicas fuentes de financiamiento:

- La contribución del 0.5 % de la nómina de las instituciones públicas y las empresas de economía mixta, cuyos trabajadores se hallen amparados por el Código de Trabajo exclusivamente.

- El 30% del 0.5% de los aportes de la empresa privada según Decretos Ejecutivos 221 y 280.

²⁷² José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p. 153.

²⁷³ Hoy en día se acepta que se incluyan en el presupuesto pero únicamente con fines administrativos.

públicos. Lo que sí es trascendente para individualizar o singularizar a los tributos parafiscales es la afectación de los ingresos respecto a su inversión en determinadas obras o servicios públicos, no obstante esto no influye en su naturaleza, ya que lo trascendente es la vinculación o no con la actividad del Estado, que es lo que configura el hecho generador. Por lo que se puede concluir que la afectación de los recursos es lo determinante en este tipo de tributos.²⁷⁴

Continúa diciendo -Troya Jaramillo- que las características de los recursos parafiscales son:

- a. Ingresos tributarios percibidos por entes que no forman parte de la estructura Central del Estado.
- b. Recursos que deben estar destinados únicamente al financiamiento de determinados servicios públicos.

Hace una precisión cuando se refiere a entes que no forman parte del Estado Central, ni siquiera a otros entes descentralizados (regionales y seccionales), es decir que no tienen competencia político-territorial sino que son entes autónomos o no, descentralizados, quienes son acreedores de estos ingresos para destinarlos a determinados servicios públicos u obras públicas o para administrarlos.²⁷⁵

El mentado autor concluye que los ingresos parafiscales no son necesariamente impuestos, tasas o contribuciones especiales, pero afirma que son tributos cuya característica esencial es la afectación de su producto a servicios u obras públicas, lo que constituye un elemento jurídico trascendente.²⁷⁶

Por otra parte, en una entrevista realizada al Ec. Carlos Marx Carrasco, Director General del Servicio de Rentas Internas del Ecuador,²⁷⁷ sobre el tema considera que el

²⁷⁴ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, p. 153.

²⁷⁵ *Ibídem*, p. 153.

²⁷⁶ *Ibídem*, p. 156.

²⁷⁷ Entrevista realizada por el autor en la ciudad de Quito el día 29 de julio de 2008.

proceso histórico del fenómeno parafiscal en nuestro país ha coexistido con la política tributaria general, constituyéndose en tributos vinculados a los tradicionales y cuya característica principal ha sido el destino específico de los mismos. Por ello, define a los tributos parafiscales como: “aquellos que de alguna manera se ‘anclan’ en la política tributaria general, aprovechándose de otros impuestos principales y surgen como sus ‘apéndices’, lo que sin duda ha distorsionado el mapa tributario porque actualmente existe un gran *abanico de tributos*, provocando la apariencia de que la carga tributaria es demasiado grande cuando en realidad resulta ser muy baja”.

Según su opinión las características principales de los tributos parafiscales son: su preasignación, en la práctica constituyen valores poco representativos, son socialmente aceptables, siempre acompañan a un tributo principal y no son contraprestacionales.

Sobre esta primera consideración, del análisis de los diversos tributos parafiscales de nuestro país, se evidencia que no siempre acompañan a un *tributo principal*, sino que además pueden surgir por sí mismos, mediante la expedición de una ley que los establezca y, como se verá más adelante, también encontramos otros casos en los que efectivamente se presentan como *adicionales o accesorios* de otros considerados principales.

De otro lado, señala como aspectos negativos de los tributos parafiscales la disminución de simplicidad y transparencia del sistema tributario, otorgándole una apariencia de una abultada carga tributaria, complicando así su adecuada gestión y administración, lo que finalmente puede ahuyentar a los contribuyentes. Por estas razones cree que es mejor que los valores recaudados por concepto de tributos parafiscales, sean contemplados en los tributos tradicionales, lo que haría que su cobro sea más transparente, eficiente y generaría una mayor aceptación.

En cuanto a su ubicación dentro de los que son tributos, según su criterio los parafiscales no forman parte de ninguna de las especies tributarias existentes, es decir cree que se trata de una nueva categoría tributaria, distinta de las tradicionales y los denomina

como *impuestos parafiscales* porque estima que no son contraprestacionales y en consecuencia no considera procedente hablar de tasas o contribuciones parafiscales que -según su parecer- se caracterizan por ser esencialmente contraprestacionales.

En este punto también discrepo con Carlos Marx Carrasco, ya que si tomamos en consideración lo que dispone el Modelo de Código Tributario para América Latina,²⁷⁸ observamos que el concepto de tasa ha evolucionado y en la actualidad es evidente que hoy en día la tasa tiene como hecho generador una prestación potencial o efectiva de un servicio mas no resulta ser una contraprestación por el mismo.

Algo similar podemos decir de las contribuciones, puesto que existen casos en los que se produce un beneficio por la realización de obras o actividades públicas para determinados sectores o grupos que derivan en el cobro de una contribución de naturaleza parafiscal.

Al hacer un análisis de la estructura tributaria en nuestro país, Carlos Marx Carrasco menciona que entre los tributos encontramos algunos que son parafiscales y de manera general reconoce los siguientes:

- Las contribuciones realizadas a las diferentes superintendencias.
- El aporte a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer del Ecuador (SOLCA).
- El aporte al Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE).
- Los aportes al Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional (SECAP).

Respecto de estos tributos parafiscales coincido en algunos de ellos, no obstante considero que existen otros adicionales a los que ya me referí anteriormente.²⁷⁹

Por último manifiesta Carrasco que, sobre su tratamiento legal a nivel constitucional no se ha hecho referencia alguna sobre los tributos parafiscales en ninguna

²⁷⁸ Modelo de Código Tributario para América Latina, Artículo 16.- Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado

²⁷⁹ Ver 3.4. Sectores o grupos a los que se aplican tributos parafiscales.

de nuestras constituciones.²⁸⁰ No obstante ello no impide que conste en la ley y considera que bien puede incluirse en el Código Orgánico Tributario o en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Concluye que lo ideal sería hacer un inventario razonable de los tributos y que dentro de ellos se recojan aquellos tributos parafiscales ordenándolos en un solo cuerpo normativo, lo que evitaría la actual dispersión en varios cuerpos legales. Es decir que exista un solo Código o Ley que regule el universo tributario que no excluya los parafiscales y que permita configurar un sistema tributario ágil, transparente y simple, que no complique ni a las administraciones tributarias ni a los contribuyentes.

En este punto -como lo dije anteriormente- estoy de acuerdo, ya que si bien en nuestra Constitución nada se dice sobre los tributos parafiscales, se deberían establecer los parámetros de los tributos parafiscales en la legislación. Considero que el Código Tributario sería el cuerpo legal ideal para este ejercicio, más aun ahora que tiene el carácter de orgánico, otorgado por la Asamblea Nacional Constituyente en la vigente Ley de Equidad Tributaria.²⁸¹

Los tributos parafiscales en la legislación²⁸²

La Constitución Política del Ecuador expedida en el año de 1998 incluyó modificaciones tributarias de importancia, sobre todo respecto a la creación de tributos, las

²⁸⁰ Inclusive en el proyecto de Constitución de 2008, no se dice de forma expresa nada respecto de los tributos parafiscales.

²⁸¹ Ley Reformativa para la equidad tributaria del Ecuador, expedida por la Asamblea Nacional Constituyente mediante Registro Oficial 242-3S del 29 de diciembre de 2007, (R.O. 242-3S: 29-XII-2007), Disposición final segunda.- “A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de Ley que tenga categoría de general, anterior o posterior, que se le oponga”.

²⁸² Para una mejor perspectiva de los diferentes tributos parafiscales y sus características en el caso de Ecuador se exponen en un cuadro que consta en los anexos.

políticas, los principios y proyección internacional, inclusive se produce un proceso de constitucionalización de disposiciones que antes obraban de ley.²⁸³

Sin embargo de las disposiciones constitucionales analizadas en el primer punto de este capítulo podemos deducir que si bien no se hace una mención expresa a los tributos parafiscales, es evidente que en nuestro medio existen y se encuentran reguladas primitivamente por normas que están dispersas en nuestra legislación. Como ya lo dijo en algún momento José Vicente Troya Jaramillo:

“El Código Tributario de Ecuador no incluye en su texto el término ‘para-fiscal’, ni de modo formal se lo ha introducido en la legislación ecuatoriana. Es una palabra que anda por allí, se la utiliza en veces, y con ella se quiere de modo vago y confuso encubrir una realidad igualmente vaga y confusa de ingresos que no se sabe dónde encasillar.²⁸⁴[...] Lo parafiscal no ha sido recogido por la normativa constitucional ni menos reglamentado. Quedan varias cuestiones por analizar dentro de este campo. ¿Son o no tributos para nuestro sistema? Si lo son se encuentran sujetos al principio de legalidad, es decir pueden ser creados exclusivamente por el Legislativo y sus elementos esenciales, como son: hechos imponibles, sujetos, tarifas, recursos, sanciones, ¿deben constar en ley? La administración nacional, menos los consejos provinciales, municipalidades y entes sin jurisdicción político-territorial acreedores de tributos, no tienen capacidad de crearlos, pero sí de reglamentarlos sin violar la ley, ni menos la Carta Política.”²⁸⁵

No obstante lo dicho, existen constituciones en las que si podemos encontrar disposiciones expresas sobre las exacciones parafiscales, tal es el caso de la Constitución colombiana, que en su artículo 150 dispone que le corresponde al Congreso establecer excepcionalmente contribuciones parafiscales, eso sí bajo determinados casos y condiciones establecidas en la ley.²⁸⁶ Asimismo el artículo 338 amplía la posibilidad del establecimiento de contribuciones parafiscales por parte de las asambleas departamentales

²⁸³ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, inédito, Quito, 1998.

²⁸⁴ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Tributario*, v. I, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 68.

²⁸⁵ *Ibidem*, pp. 68 y 72.

²⁸⁶ Constitución Política de Colombia, Artículo 150.- Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: [...]

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

y los concejos distritales y municipales mediante ordenanzas y acuerdos, en los que obligadamente deben constar los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de las mismas.²⁸⁷

Por otra parte, si nuestra Ley Suprema no hace mención alguna de los tributos parafiscales, menos aún podemos decir que existe una ley que expresamente haga referencia al tema, lo que sí podemos encontrar son disposiciones en las que -limitadamente- prevé que ciertos organismos sean copartícipes de la potestad tributaria.²⁸⁸ Por ejemplo tenemos el caso del artículo 207, por el cual se permite que el Consejo Nacional de la Judicatura fije tasas por los servicios judiciales,²⁸⁹ lo que evidencia que el servicio de administración de justicia no es gratuito -excepto en los casos que menciona la norma citada- y quienes deseen hacer uso del mismo, deberán necesariamente pagar la tasa correspondiente. Por otra parte el artículo 46 establece que las personas que ocupen los servicios de salud del sistema nacional y que tengan capacidad económica contribuirán a su financiamiento, independientemente de las asignaciones presupuestarias y de otras fuentes que señale la ley.²⁹⁰ El artículo 78 inciso segundo, prevé que las universidades y escuelas politécnicas creen fuentes complementarias de ingresos y sistemas de

²⁸⁷ Constitución Política de Colombia, Artículo 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

²⁸⁸ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, inédito, Quito, 1998.

²⁸⁹ Constitución Política del Ecuador, Artículo 207.- En los casos penales, laborales, de alimentos y de menores, la administración de justicia será gratuita.

En las demás causas, el Consejo Nacional de la Judicatura fijará el monto de las tasas por servicios judiciales. Estos fondos constituirán ingresos propios de la Función Judicial. Su recaudación y administración se hará en forma descentralizada.

²⁹⁰ Constitución Política del Ecuador, Art. 46.- El financiamiento de las entidades públicas del sistema nacional de salud provendrá de aportes obligatorios, suficientes y oportunos del presupuesto general del Estado, de personas que ocupen sus servicios y que tengan capacidad de contribución económica y de otras fuentes que señale la ley.

La asignación fiscal para salud pública se incrementará anualmente en el mismo porcentaje en que aumenten los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central. No habrá reducciones presupuestarias en esta materia.

contribución, para lo cual han fijado contribuciones por diferentes conceptos.²⁹¹ La Disposición Transitoria Trigésima Séptima ordena que las tasas aeroportuarias y portuarias deben destinarse exclusivamente a obras de infraestructura en esos campos. Estas Disposiciones se encuentran concebidas bajo el entendido de que los respectivos organismos pueden establecer tasas. También podemos encontrar que existen “organismos que determinan y aplican tasas con ocasión de la prestación de servicios públicos y contribuciones especiales sin que exista una base constitucional absolutamente clara.”²⁹² Así lo hacen los Ministerios de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca y el Ministerio de Salud, o como en el caso de las autoridades portuarias, las superintendencias de Bancos y Seguros, de Compañías y de Telecomunicaciones, entre otros más. Estos toman como base jurídica las leyes que rigen a cada uno de ellos.²⁹³

Lo dicho hasta aquí permite definir una idea básica, que en el Ecuador existen tributos parafiscales que no se encuentran claramente identificados, no únicamente por el hecho de no constar en leyes tributarias, sino además por la falta de profundización en su estudio. Además en algunos casos se identifican nuevos elementos diferenciadores y en otros la carencia de características aplicables a los tributos parafiscales. Podemos mencionar entre los principales tributos parafiscales los siguientes:

El aporte a la seguridad social

En el caso ecuatoriano es el Estado quien ofrece este servicio a través del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, es decir es de naturaleza pública.²⁹⁴ Aunque el Estado no

²⁹¹ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, inédito, Quito, 1998.

²⁹² *Ibidem.*

²⁹³ *Ibidem.*

²⁹⁴ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 55.- La seguridad social será deber del Estado y derecho irrenunciable de todos sus habitantes. Se prestará con la participación de los sectores público y privado, de conformidad con la ley.

preste directamente el servicio de seguridad social, sino a través de un ente público autónomo -como lo es el IESS- e imponga con el carácter de obligatorio los aportes necesarios para su financiamiento demuestra que no son de carácter privado, al ser aplicadas de manera unilateral y coactiva se afirma su carácter tributario.²⁹⁵ No obstante existen países en los que de forma total o parcial este servicio se presta a través de entidades privadas, por lo que en estos casos si puede variar la naturaleza de las aportaciones.

Sobre este mismo tema, es necesario mencionar algunas cuestiones importantes. El Modelo de Código Tributario para América Latina considera que las aportaciones a la seguridad social son una especie de contribución especial; en su Art. 17 dispone que: “La Contribución de la Seguridad es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinados a la financiación de los servicios de previsión”. Esta visión es compartida por los Códigos Tributarios de Bolivia (Art. 20) y Uruguay (Art. 13). Por su parte el Código Tributario mexicano (Art. 2) considera cuatro clases de tributos, clasificación que incluye a las aportaciones de la seguridad social y las define como “[...] contribuciones establecidas a cargo de personas que son sustituidas por

Art. 56.- Se establece el sistema nacional de seguridad social. La seguridad social se regirá por los principios de solidaridad, obligatoriedad, universalidad, equidad, eficiencia, subsidiaridad y suficiencia, para la atención de las necesidades individuales y colectivas, en procura del bien común.

Art. 57.- El seguro general obligatorio cubrirá las contingencias de enfermedad, maternidad, riesgos del trabajo, cesantía, vejez, invalidez, discapacidad y muerte.

La protección del seguro general obligatorio se extenderá progresivamente a toda la población urbana y rural, con relación de dependencia laboral o sin ella, conforme lo permitan las condiciones generales del sistema.

El seguro general obligatorio será derecho irrenunciable e imprescriptible de los trabajadores y sus familias.

Art. 58.- La prestación del seguro general obligatorio será responsabilidad del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, entidad autónoma dirigida por un organismo técnico administrativo, integrado tripartita y paritariamente por representantes de asegurados, empleadores y Estado, quienes serán designados de acuerdo con la ley. [...].

²⁹⁵ Ley de Seguridad Social, Art. 4.- Recursos del Seguro General Obligatorio.- Las prestaciones del Seguro General Obligatorio se financiarán con los siguientes recursos:

- a) La aportación individual obligatoria de los afiliados, para cada seguro;
- b) La aportación patronal obligatoria de los empleadores, privados y públicos, para cada seguro, cuando los afiliados sean trabajadores sujetos al Código del Trabajo;
- c) La aportación patronal obligatoria de los empleadores públicos, para cada seguro, cuando los afiliados sean servidores sujetos a la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa;
- d) La contribución financiera obligatoria del Estado, para cada seguro, en los casos que señala esta Ley; [...].

el Estado de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicio de seguridad proporcionados por el mismo Estado”. El Código Tributario del Ecuador no incluye dentro de los tributos a las aportaciones para la seguridad social, en la Constitución se establece que: “La seguridad social será deber del Estado y derecho irrenunciable de todos sus habitantes. Se prestará con la participación de los sectores público y privado, de conformidad con la ley.”²⁹⁶ No obstante, conociéndose que se trata de una especie de tributo, es muy difícil encasillarla dentro de unas de las especies existentes.²⁹⁷

No se puede decir que se trata de impuestos, porque no se encuentran desvinculadas de la actividad de la administración ya que tienen por objeto recaudarse para financiar un servicio público específico: la seguridad social, cuyos beneficiarios son un determinado sector de la sociedad. Es evidente la relación que se da entre el aporte y el beneficio. No obstante puede ser que el afiliado nunca reciba el beneficio, es algo que puede darse o no, sea porque nunca requirió del servicio o porque nadie es beneficiario de su pensión de montepío. Para el empleador tampoco puede considerarse como impuesto, porque aunque el Seguro Social tome a su cargo ciertas obligaciones a las que estaba obligado el patrono, a lo mucho se podría decir que se trata de una contribución especial por gasto. Tampoco se puede considerar como contribución especial de mejora, debido a que no necesariamente se produce beneficio para el aportante, porque no se puede decir que el servicio sea tangible, real, medible o que acrecentó el patrimonio del afiliado. Por último las aportaciones al seguro social no pueden calificarse como tasas, ya que si bien se considera en la actualidad que éstas pueden ser cobradas sin que medie petición alguna por parte del administrado, se trata de un servicio público financiado tripartitamente por parte

²⁹⁶ Constitución Política del Ecuador, Art. 55.- La seguridad social será deber del Estado y derecho irrenunciable de todos sus habitantes. Se prestará con la participación de los sectores público y privado, de conformidad con la ley.

²⁹⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, Quito, p. 160.

del Estado, los empleadores y trabajadores en beneficio del propio afiliado o de sus familiares. Lo que en el caso de las tasas no es así, porque el aporte entregado puede ser superior o inferior a la prestación brindada. En conclusión respecto de las aportaciones a la seguridad social, se consideran como un *género tributario peculiar*, porque están afectadas al servicio de la seguridad social, lo que no sucede con los demás tributos.²⁹⁸

Carlos Marx Carrasco no considera parafiscales los diferentes aportes efectuados a la seguridad social. No obstante reconoce que en Europa se cobra un impuesto por los servicios que ofrece, pero no pagan aportes los patronos y trabajadores, esto debido a que el sistema de seguridad social es distinto, por lo que puede variar según el sistema que se maneje.²⁹⁹

En el caso de los aportes a la seguridad social, considero que estamos frente a tributos parafiscales que constituyen el caso más relevante de lo que podemos llamar *tributo parafiscal* ya que reúne las características propias de ellos. Es decir tenemos a un grupo (trabajadores bajo relación de dependencia);³⁰⁰ los beneficiarios pertenecen al mismo sector; el manejo de los ingresos corresponde al IESS; y, su propósito es financiar los servicios propios de la seguridad social (enfermedad, maternidad, riesgos del trabajo, cesantía, vejez, invalidez, discapacidad y muerte). Cumpliéndose así todas y cada una de las características de esta clase de tributos, con la salvedad de que, en el caso ecuatoriano, los valores recaudados e invertidos en seguridad social, están previstos en el Presupuesto General del Estado.

²⁹⁸ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, Quito, pp. 161-162.

²⁹⁹ Entrevista realizada por el autor en la ciudad de Quito el día 29 de julio de 2008.

³⁰⁰ Vale decir que existe el caso del sistema de contratación bajo el esquema del salario neto, en el cual son los empleadores los que asumen el pago de los aportes al IESS que corresponden a los trabajadores.

El impuesto del 3% a los espectáculos públicos para el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural (FONSAL)³⁰¹

Se trata de un tributo no vinculado, que rige únicamente para el Distrito Metropolitano de Quito y constituye un gravamen sobre el precio de los boletos o las entradas a los espectáculos públicos; es adicional al impuesto único a los espectáculos públicos previsto en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.³⁰² Los recursos recaudados se destinan FONSAL, establecido por la Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural (Ley N° 82), está regulado por su reglamento general³⁰³ en todo lo que respecta a la administración, control y recaudación de este tributo.³⁰⁴

Si analizamos el impuesto con detenimiento podremos observar que el destino de los recursos del mencionado fondo, deben ser necesariamente invertidos en los objetivos de la ley que lo establece.³⁰⁵ Así mismo no se establecen exoneraciones ni rebajas totales o parciales del impuesto a favor de persona o institución alguna, dada su naturaleza especial y su destino específico.³⁰⁶

En el caso del impuesto del 3% a los espectáculos públicos para el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural (FONSAL) constituye un verdadero impuesto parafiscal, ya que no tiene vinculación alguna con quienes contribuyen al pago del tributo. Es decir en el presente caso no existe un sujeto pasivo claramente definido, no me refiero

³⁰¹ Ley del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural.- Artículo 4.- Establécese el gravamen de tres por ciento (3%) al precio de las entradas de cada una de las localidades de los espectáculos públicos que se efectuaren en la ciudad de Quito, gravamen que se aplicará sobre el precio de venta al público; y que se destinará a financiar el fondo creado en esta Ley.

³⁰² Ley Orgánica de Régimen Municipal, Art. 360.- (IMPUESTO A ESPECTÁCULOS) Establécese el impuesto único del diez por ciento sobre el valor del precio de las entradas vendidas de los espectáculos públicos legalmente permitidos; salvo el caso de los eventos deportivos de categoría profesional que pagarán el cinco por ciento de este valor.

³⁰³ Reglamento General de aplicación a la Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural.

³⁰⁴ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Procuraduría del Distrito Metropolitano de Quito, 1998, pp. 165.

³⁰⁵ Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural Artículo 1.- Créase el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural, el mismo que será destinado a la restauración, conservación y protección de los bienes históricos, artísticos, religiosos y culturales, de la ciudad de Quito.

³⁰⁶ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, p. 166.

a las personas, sino al sector o grupo, ya que básicamente este tributo lo pagan todos aquellos que asistan a un espectáculo público. Lo único que podemos afirmar es que son sujetos pasivos quienes asistan a un espectáculo público legalmente autorizado en el cantón Quito, no obstante la identificación de un determinado sector se vuelve relativa al igual que el beneficio recibido por el contribuyente. Lo dicho influye también en el establecimiento de los beneficiarios, ya que la ventaja recibida es para el patrimonio cultural. En cuanto al manejo de los ingresos y su afectación o destino son características que efectivamente sí se cumplen, ya que son administrados por parte del propio fondo e invertidos conforme lo previsto en la ley del FONSAL.

El aporte a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer del Ecuador (SOLCA)

La Sociedad de Lucha contra el Cáncer (SOLCA), es una entidad de Derecho privado y de servicio público, que fue creada el 7 de diciembre de 1951 en la ciudad de Guayaquil, teniendo como misión fundamental hacer la obra de difusión anticancerosa.³⁰⁷

Posteriormente, con el propósito de fomentar la labor encomendada a SOLCA, mediante Decreto Legislativo se establece un impuesto de cero punto cincuenta por ciento (0,50%) del uno por ciento (1%) anual sobre las operaciones de préstamos y descuentos que efectúen las compañías financieras, los bancos comerciales, hipotecarios y de ahorros, o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en el país, inclusive las que realice el Banco Central.³⁰⁸

³⁰⁷ Decreto Legislativo s/n, publicado en el Registro Oficial N° 362 del 12 de Noviembre de 1953.

³⁰⁸ Decreto Legislativo N° 52 (Registro Oficial 326 del 28 de Noviembre de 1980), Artículo 1.- Establécese a favor de la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer del Ecuador (SOLCA) el impuesto 0,50 del uno por ciento anual sobre toda operación de préstamos y descuentos que efectúen las compañías financieras, los bancos comerciales, hipotecarios y de ahorros, o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en la República, inclusive las del Banco Central.

Con este impuesto también estarán gravadas las operaciones de crédito que realicen las compañías de intermediación financiera, de tarjetas de crédito utilizadas para crédito diferido y de financiamiento y compra de cartera. Asimismo, el impuesto se aplicará a los descuentos de letras de cambio y operaciones de

Más adelante se produce un incremento de cero punto diez por ciento (0.10%) del impuesto a las operaciones de crédito en moneda nacional y extranjera; aumento que beneficiaría únicamente a SOLCA de Manabí.³⁰⁹ Finalmente se produce un incremento al uno por ciento (1%) del impuesto de operaciones de crédito a favor de SOLCA, el que fue aprobado por la Ley N° 4, el 13 de Marzo del 2000.³¹⁰

El propósito de este impuesto, es proveer de los recursos necesarios a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer, para el cumplimiento de sus fines preventivos y de tratamiento de las enfermedades cancerosas. Es así que este impuesto también reúne las características de un tributo parafiscal así como otras propias y diferentes.

Sobre este tributo tenemos que decir en primer lugar que, los sujetos pasivos no pertenecen a un sector o grupo relacionado con el objeto del tributo, es decir quienes se benefician del impuesto no necesariamente son los contribuyentes, porque quienes están obligados al pago son todos aquellos que realizan operaciones de préstamos y descuentos en las diferentes instituciones financieras del país (a quienes eventualmente podríamos identificar como sector o grupo). Pero los que se benefician del tributo son las personas que se someten a tratamientos contra el cáncer en los diferentes centros de SOLCA.

reporto, otorgadas por bancos, compañías financieras y las compañías antes citadas en este inciso. Este impuesto se aplicará también en las operaciones de crédito vencido.

Los créditos hipotecarios sin emisión de cédulas y de más de un año plazo, pagarán el 0,50% del uno por ciento por una sola vez.

Los bancos, secciones de bancos o sucursales y demás instituciones a que se refiere este artículo actuarán como agentes de retención del impuesto.

El rendimiento de este impuesto se distribuirá así:

El 50% para SOLCA Núcleo de Guayaquil, el 33% para el Núcleo de Quito, y el 12% para el Núcleo de Cuenca y el 5% para SOLCA - Loja.

Las cantidades recaudadas por este impuesto, en los porcentajes señalados, serán depositadas semanalmente por los agentes de retención en cuentas especiales que se abrirán en las oficinas del Banco Central del Ecuador en Quito, Guayaquil, Cuenca y Loja.

Cada uno de los beneficiarios señalados en este artículo, entregarán normalmente los recursos necesarios con destino a sus respectivos Comités de conformidad con los planes y proyectos que éstos presenten, los mismos que deberán constar en los respectivos Presupuestos Especiales.

³⁰⁹ Ley No. 27, publicada en el Registro Oficial 198 de 26 de Mayo de 1999, Artículo 1.- Incrementase en 0.10 el impuesto a las operaciones de crédito en moneda nacional y extranjera, establecido en favor de SOLCA. Este incremento beneficiará, en su totalidad a SOLCA de Manabí.

³¹⁰ Ley No. 4, publicada en el Suplemento 34 del Registro Oficial de 13 de Marzo de 2000, Artículo 101.- Incrementase en 1% el impuesto de operaciones de crédito en favor de SOLCA.

Así mismo observamos que son las instituciones financieras las que están obligadas a recaudar el tributo y posteriormente a entregarlo a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer para el cumplimiento de sus objetivos, la que se encarga de cumplir con el destino específico del impuesto y de donde se deduce su manejo extra presupuestario.³¹¹

Por último no podríamos hablar de la existencia de proporcionalidad entre el monto del tributo y el beneficio recibido por el contribuyente, ya que como lo había mencionado quien contribuye no es beneficiario del tributo parafiscal. No obstante lo dicho, al momento en que una persona se encuentra en calidad de sujeto pasivo y hace uso de los servicios que presta dicha institución podríamos establecer que efectivamente no existe la proporcionalidad entre el pago de la exacción y las ventajas recibidas por el obligado.

El aporte al Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE)

El Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE)³¹² fue creado con el propósito de que los recursos financieros que las entidades públicas y semipúblicas destinaban para ayudar a estudiantes ecuatorianos, así como las becas ofrecidas por parte de gobiernos extranjeros y organismos internacionales, sean distribuidos de manera equitativa y en especial para que lleguen a las clases más necesitadas.³¹³

³¹¹ Decreto Legislativo N° 52, publicado en el Registro Oficial N° 326 de 28 de Noviembre de 1980, Art. 1.- [...]. Los bancos, secciones de bancos o sucursales y demás instituciones a que se refiere este artículo actuarán como agentes de retención del impuesto. [...].

Las cantidades recaudadas por este impuesto, en los porcentajes señalados, serán depositadas semanalmente por los agentes de retención en cuentas especiales que se abrirán en las oficinas del Banco Central del Ecuador en Quito, Guayaquil, Cuenca y Loja.

Cada uno de los beneficiarios señalados en este artículo, entregarán normalmente los recursos necesarios con destino a sus respectivos Comités de conformidad con los planes y proyectos que éstos presenten, los mismos que deberán constar en los respectivos Presupuestos Especiales.

³¹² El Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE) fue creado el 26 de abril de 1971 por el Presidente de la República de aquella entonces, el Dr. José María Velasco Ibarra, mediante Decreto No. 601, publicado en Registro Oficial 212.

³¹³ Véase, <http://www.iece.fin.ec/LaInstitucion.aspx>

El IECE es una entidad de derecho público, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, con patrimonio y fondos propios.³¹⁴ Esta entidad dentro de los rubros que toma en cuenta para su financiamiento tiene una contribución de las planillas de pago al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; es obligatoria para los empleadores de los sectores público y privado, sobre el valor de roles de pago de las remuneraciones unificadas de los servidores que están sujetos a la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de Remuneraciones del Sector Público y al Código del Trabajo.³¹⁵

La contribución a favor del IECE corresponde a un cero punto cinco por ciento (0.5%) de las planillas de pago al IESS, ente a quien le corresponde depositar los valores objeto de la contribución, en la cuenta que para el efecto determine el IECE.³¹⁶

Así mismo debemos destacar que los recursos obtenidos por el IECE, deberán ser invertidos necesariamente en los objetivos previstos en la propia ley de esa institución,

³¹⁴ Ley sustitutiva a la Ley del Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE), publicada en el R.O. N° 179 (03-01-2006), Art 1.- El Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas, IECE, es una entidad financiera de derecho público, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, con patrimonio y fondos propios, con domicilio principal en la ciudad de Quito y jurisdicción en todo el territorio nacional. Se rige por la presente Ley, las leyes conexas y sus reglamentos.

³¹⁵ Ley sustitutiva a la Ley del Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE), Art. 13.- Son fuentes de financiamiento del Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas, las siguientes:

a) La contribución del 0,5% de las planillas de pago al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, transferidos al IECE según Decreto Supremo No. 623-A, de 3 de agosto de 1976.

Esta contribución será obligatoria para los empleadores de los sectores público y privados, sobre el valor de roles de pago de las remuneraciones unificadas de los servidores sujetos a la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de Remuneraciones del Sector Público, de conformidad con lo estipulado en la Disposición Transitoria Octava de la referida Ley; y, al Código del Trabajo; [...].

³¹⁶ Ley sustitutiva a la Ley del Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE), DISPOSICIONES GENERALES [...].

SEGUNDA.- Los recursos a los que se refiere el artículo 2 del Decreto Supremo No. 623-A publicado en el Registro Oficial No. 155 de 23 de agosto de 1976, serán depositados por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS, dentro de los diez primeros días del mes siguiente a su recaudación, en la cuenta que el IECE tenga abierta en el banco depositario de los fondos públicos. La inobservancia de esta disposición acarreará las correspondientes responsabilidades civiles, administrativas, financieras y, de ser el caso penales, en la persona del Director General del IESS.

que se enfocan principalmente en otorgar créditos y becas para la formación académica y profesional.³¹⁷

El tributo a favor del IECE, si bien se ha calificado como contribución, se trata de un impuesto parafiscal, ya que están obligados a su pago los empleadores de los sectores público y privado con el objetivo de invertir los recursos en créditos y becas para la formación académica y profesional.

En este caso también se pueden analizar ciertas situaciones respecto de las mencionadas características de los tributos parafiscales. Los sujetos pasivos pertenecen a un sector o grupo del cual no son beneficiarios de su contribución al menos en principio, ya que si bien en determinado momento, sus empleados y trabajadores pueden recibir créditos o becas; el propósito de la contribución es beneficiar a los ecuatorianos -de manera general- en su formación académica o profesional; se evidencia esa falta de proporcionalidad entre lo pagado y el favor recibido. Lo que sí es notorio es la afectación o destino específico del tributo y el manejo de lo recaudado por parte del IECE.

³¹⁷ Ley sustitutiva a la Ley del Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE), Art. 14.- El IECE está facultado a realizar las siguientes operaciones:

- a) Conceder préstamos a los estudiantes ecuatorianos para estudios en el país o en el exterior, de acuerdo con el Reglamento de Crédito Educativo, que precautelará su otorgamiento de forma descentralizada y con visión nacional;
 - b) Otorgar garantías o avales a favor de los estudiantes ecuatorianos para afianzar créditos que obtengan de otras instituciones u organismos, sean éstos nacionales o extranjeros. Las garantías se otorgarán bajo las condiciones y límites que se establecerán en un reglamento especial que para el efecto dictará el Directorio del IECE;
 - c) Conceder préstamos a instituciones o centros docentes facultados legalmente para la realización de seminarios o eventos educativos de capacitación o postgrado; [...].
 - f) Recibir depósitos a plazos para destinarlos al pago de los estudios de la o las personas que el depositante señale, los mismos que serán exigibles al vencimiento de un período no menor a 30 días. Los depósitos a plazo pueden instrumentarse en un título valor, nominativo, a la orden o al portador, y solo podrán ser pagados antes del vencimiento del plazo, previo acuerdo entre el acreedor y el deudor. Los depósitos a plazo estarán libres de retención, serán inembargables, y se conservarán en beneficio exclusivo de los depositantes o sus beneficiarios;
 - g) Actuar como constituyente o beneficiario de fideicomisos mercantiles, que se constituyan o se hayan constituido con la finalidad de contribuir al desarrollo educativo de los ecuatorianos a través de la concesión de créditos o becas provenientes de los dineros de los respectivos fideicomisos mercantiles, otorgados de conformidad con las leyes aplicables; [...].
 - i) Administrar los aportes que Petroecuador y los contratistas o asociados realicen de conformidad con el literal j) del artículo 31, de la Ley de Hidrocarburos.
- El IECE establecerá el monto porcentual de los contratos que los obligados a hacer los aportes deberán entregar para la concesión de becas; y,
- j) Las demás previstas en otras leyes y las que se crearen en el futuro para las actividades financieras que sean acordes con la naturaleza del IECE.

Los aportes al Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional (SECAP)

Mediante el Decreto No. 1976 del 24 de octubre de 2001, se establece que el SECAP es una entidad de derecho público, eminentemente técnica, con autonomía administrativa y financiera, con patrimonio y fondos propios, de autogestión, desconcentrada, especializada y sujeta a su ley constitutiva.

Las fuentes de financiamiento de la institución corresponden a una contribución del cero punto cinco por ciento (0.5 %) de la nómina de las instituciones públicas y las empresas de economía mixta, cuyos trabajadores se hallen amparados por el Código de Trabajo exclusivamente y, además por el treinta por ciento (30%) del cero punto cinco por ciento (0.5%) de los aportes de la empresa privada.³¹⁸

En consideración a lo expuesto podemos decir que los aportes al SECAP, tienen características similares a las de la seguridad social, ya que los sujetos pasivos pertenecen a un determinado sector o grupo (instituciones públicas o empresas privadas). El beneficio que reciben se produce por la capacitación de sus empleados y trabajadores según la especialización en la que se desempeñen tanto a nivel personal como a nivel institucional o empresarial. El manejo de los recursos corresponde al órgano capacitador quien debe invertirlos en los diferentes programas para el efecto y definitivamente no existe una proporcionalidad entre el tributo y el beneficio recibido por los contribuyentes.

El impuesto para el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico

La Ley de Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de Fortalecimiento de sus Organismos Seccionales, dispuso la creación del Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, para el cual se estableció un impuesto de diez centavos de dólar de

³¹⁸ Véase, <http://www.secap.gov.ec/financiamiento.html>

los Estados Unidos de América (US \$ 0.10), por cada barril de petróleo que se produzca en la Región Amazónica y sea comercializado en los mercados interno y externo.³¹⁹

La misma norma prevé que, a partir del año 1998, en el mes de enero, el impuesto se incrementará anualmente en cinco centavos de dólar de los Estados Unidos de América (US \$ 0.05), hasta alcanzar el valor de cincuenta centavos de dólar de los Estados Unidos de América (US \$ 0.50) por cada barril de crudo.

Se presentan ciertas peculiaridades para el caso del cobro de este impuesto, ya que en el caso de PETROECUADOR y sus filiales (empresas estatales) y las empresas nacionales y extranjeras (empresas privadas o mixtas) que se dediquen a la explotación petrolera en la Amazonía ecuatoriana, deberán depositar mensualmente los valores en una cuenta especial del Banco del Estado.³²⁰

Por su parte, el Banco del Estado, dentro de los primeros diez días de cada mes debe transferir los recursos del Fondo a los respectivos partícipes conforme a la siguiente distribución:³²¹

³¹⁹ Codificación de la Ley de Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de Fortalecimiento de sus Organismos Seccionales, Artículo 1.- Créase el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, que se alimentará con los ingresos provenientes del impuesto equivalente a US \$ 0.10 (diez centavos de dólar de los Estados Unidos de América), por cada barril de petróleo que se produzca en la Región Amazónica y se comercialice en los mercados interno y externo.

A partir de 1998, el mencionado impuesto se incrementará en US \$ 0.05 (cinco centavos de dólar de los Estados Unidos de América), por año, hasta alcanzar el equivalente de US \$ 0.50 (cincuenta centavos de dólar de los Estados Unidos de América) por barril de petróleo. Este incremento se realizará el primero de enero de cada año.

³²⁰ Codificación de la Ley de Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de Fortalecimiento de sus Organismos Seccionales, Artículo 2.- PETROECUADOR y sus filiales, y las empresas nacionales y extranjeras dedicadas a la explotación petrolera en la Amazonía ecuatoriana, depositarán mensualmente los valores que se generen por el impuesto establecido en el artículo anterior, en la cuenta especial denominada "FONDO PARA EL ECODesarrollo Regional Amazónico" que, para el efecto, será abierta en el Banco del Estado. [...].

³²¹ Codificación de la Ley de Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de fortalecimiento de sus organismos seccionales, Artículo 3.- El Banco del Estado, dentro de los primeros diez días de cada mes y sin necesidad de orden previa alguna, procederá a transferir los recursos del Fondo a los respectivos partícipes en base a los siguientes porcentajes:

- 1.- 30% para los Consejos Provinciales de la Región Amazónica Ecuatoriana;
- 2.- 60% para los municipios de las provincias amazónicas, de la siguiente forma:
 - el 55% en partes iguales; y,
 - el 45% restante en proporción a la población de cada cantón, conforme a las cifras oficiales del último censo de población.

En el caso de que se crearen nuevos cantones, el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos proporcionará las cifras de población que correspondan según las nuevas jurisdicciones cantonales; y,

1. Un 30% para los Consejos Provinciales de la Región Amazónica Ecuatoriana;
2. Un 60% para los municipios de las provincias amazónicas, de la siguiente forma:
 - En un 55% en partes iguales; y,
 - El 45% restante en proporción a la población de cada cantón, conforme a las cifras oficiales del último censo de población.
3. El 10% adicional, corresponderá al Fondo Regional cuya administración está a cargo del Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.³²²

El impuesto para el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, por su parte se trata de un tributo parafiscal no vinculado con quienes son sujetos pasivos del mismo; no obstante tiene como propósito el desarrollo de la región amazónica donde se encuentra el petróleo y que, en muchas ocasiones tanto la naturaleza como su población sufren las consecuencias de los procesos de extracción. Los beneficiarios no pertenecen al sector que contribuye, sino que por el contrario forman parte de un grupo social, que en el presente caso serían los habitantes de la región amazónica a favor de quienes están destinados los recursos. No hay relación entre el pago que realiza el contribuyente y el beneficio que recibe por el mismo; y, finalmente al manejo de los recursos confluyen entidades del régimen seccional (prefecturas y municipios) así como el Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico,³²³ quienes deben cumplir con los propósitos encomendados a ellos conforme sus respectivas competencias.

3.- 10% para el Fondo Regional cuya administración está a cargo del Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico al que se refiere el artículo 5 de esta Ley.

³²² Codificación de la Ley de Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de fortalecimiento de sus organismos seccionales, Artículo 5.- Créase el Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico con personería jurídica de derecho público y autonomía administrativa, económica y financiera adscrito a la Presidencia de la República, con jurisdicción en la región amazónica ecuatoriana, con domicilio en la ciudad de Quito y secretarías técnicas provinciales en cada una de las provincias de la Amazonía.

³²³ El Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico es una persona jurídica de derecho público con autonomía administrativa, económica y financiera.

Al final se encuentra un anexo que contiene un cuadro explicativo de los diferentes tributos parafiscales del Ecuador, analizados a lo largo de este trabajo, en el que se detallan sus principales características.

CONSIDERACIONES FINALES

Respecto de los tributos parafiscales me queda claro que existen posiciones definidas pero que son diversas, ya que existen autores que consideran que se deben incluir dentro de los tributos existentes, específicamente en las contribuciones especiales, dentro de la cual estarían: las contribuciones de mejoras o por mejoras, las contribuciones de gasto, el peaje y las exacciones parafiscales en general o separando de estas últimas a las contribuciones para la seguridad social.

Otros autores por su parte si bien reconocen la clasificación tripartita de los tributos, distinguen a los parafiscales como tributos con características especiales; es decir se dice que pueden ser impuestos o tasas -aunque no se menciona a las contribuciones especiales-, para lo cual es necesario estudiar cada caso en particular y proceder a su clasificación.

Por otra parte, encontramos a unos pocos que se refieren a los tributos parafiscales reconociéndolos como una nueva especie y con ello, se habla tácitamente de una ruptura de la clásica división tripartita de los tributos.

Finalmente, en una entrevista realizada al profesor colombiano Julio Fernando Álvarez Rodríguez³²⁴ Manifestó que en la actualidad se ha comenzado a estudiar la parafiscalidad como una categoría naciente denominada por la doctrina como *tributos atípicos*, dentro de ellos encontramos a los tributos parafiscales así como extrafiscales. A decir del profesor Álvarez Rodríguez, son prestaciones económicas sobre las que no estamos totalmente seguros si se trata de verdaderos tributos. Considera que hubo un momento³²⁵ en que dentro de la clásica división tripartita de los tributos, los parafiscales

³²⁴ Entrevista realizada por el autor al Dr. Julio Fernando Álvarez durante sus clases sobre Sistemas Tributarios Comparados en la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, febrero de 2008.

³²⁵ Sobre la base de los argumentos de la profesora Catalina Hoyos Jiménez.

estaban incluidos en este grupo y específicamente formaban parte de las contribuciones especiales unas denominadas fiscales y otras denominadas parafiscales.

Sin embargo, considera que en el mundo contemporáneo la situación ha variado a tal punto que en la práctica podemos encontrar impuestos, tasas y contribuciones fiscales así como también impuestos, tasas y contribuciones parafiscales. Esta es la posición que defiendo y sobre la cual expongo algunas consideraciones.

Como simple referencia, sabemos que los recursos públicos permiten al Estado garantizar la satisfacción de las necesidades sociales y el bien común para todos sus habitantes, para lo cual desarrolla su actividad fiscal en procura de conseguir los recursos necesarios. Dentro de los ingresos públicos y particularmente dentro de los fiscales tenemos los de esencia tributaria que son de nuestro interés. Entre los tributos encontramos los conocidos, es decir impuestos, tasas y contribuciones especiales, pero hoy en día no hay duda de que han alcanzado su pleno desarrollo otras figuras como los precios públicos, los tributos extrafiscales y los tributos parafiscales.

Sucede entonces que concurrimos al apareamiento de una especie de tributos que está en auge; hablamos de prestaciones económicas cuyos rendimientos se manejan por fuera del Presupuesto del Gobierno Central, o que si bien se incluyen en él, su manejo no es el mismo que se da a los ingresos tributarios tradicionales, pero esto no impide que se sujeten a una serie de reglas que deben observarse porque: o se consideran ingresos públicos o son recursos que cumplen una finalidad pública. Sobre los recursos obtenidos por concepto de tributos parafiscales, posee plena autonomía para disponer de ellos la autoridad que tiene titularidad de cobro de esas contribuciones.

CONCLUSIONES

- Tengo que reconocer que dentro de los países que conforman la Comunidad Andina, en todos ellos podemos encontrar tributos parafiscales. De ellos, Colombia sin duda depende de esta clase de tributos para financiar una serie de sectores o grupos los cuales son beneficiarios de la inversión de estos recursos. Luego tenemos a Venezuela que también reconoce expresamente la existencia y vigencia de estos gravámenes. Finalmente Ecuador, Perú y Bolivia aun no tienen muy clara esta realidad tributaria, por cuanto se encuentran dispersos en diversos cuerpos legales, vagamente regulados y escasamente desarrollados.
- Se trata de una especie que considero de índole tributaria porque su establecimiento proviene del poder de imperio del Estado que a través de la Función Legislativa,³²⁶ dicta las leyes que crean o modifican tributos en beneficio de diferentes organismos corporaciones, entes u otras instituciones. Es decir no se trata de obligaciones impuestas previo consentimiento o por un acuerdo de voluntades sobre su pago y cobro. Son de carácter público, ya que si bien es cierto se enfoca en determinado sector o grupo -que podría ser visto como muy particular- su finalidad sigue siendo pública.
- Respecto a su denominación estos ingresos, no siempre los encontraremos como *tributos parafiscales*, sino que generalmente son llamados: aportes, aranceles, cargas, contribuciones, cotizaciones, cuotas, derechos, exacciones, impuestos, pagos, prestaciones, tarifas, tasas, transferencias, etc., que en algunas ocasiones tienen como agregado las palabras *especiales* y/o *afectados*. A pesar de esta diversidad de apelativos, lo importante no radica en el hecho de que tenga uno u otro nombre, sino que por sus características efectivamente sean parafiscales.

³²⁶ Llámese Congreso, Parlamento o Asamblea Nacional.

- Reúnen características propias que los apartan de los tradicionales tributos, por lo que no sería apropiado decir que estamos frente a impuestos, tasas o contribuciones fiscales de características especiales sino que se trata de impuestos, tasas y contribuciones parafiscales.
- El hecho de que los tributos parafiscales carezcan de ciertos principios constitucionales que rigen sobre finanzas, economía y específicamente tributación, no es determinante para dejar de constituirse como tributos. Por ello es mejor observar los elementos esenciales similares a los de los demás gravámenes, sobre la base de los cuales podemos concluir en que si tienen naturaleza tributaria. En relación con lo anterior, su naturaleza tributaria es lo que permite identificarlos como parafiscales, de lo contrario, si se trata de cargas voluntarias debemos descartarlas como tales.
- Los tributos parafiscales son recaudados por organismos, corporaciones, entes o instituciones que no siempre serán estatales, sino que pueden ser semipúblicos o privados con finalidad pública y, que los recursos deberán ser invertidos necesariamente en la financiación de actividades, obras y/o servicios públicos.
- En el caso ecuatoriano es necesario reconocer que los tributos parafiscales existen, pero definitivamente poco o nada se ha escrito sobre ellos, de tal forma que están dispersos en nuestra legislación y vagamente definidos sus elementos esenciales. Lo mismo sucede en el caso de la jurisprudencia ya que existen pocos pronunciamientos sobre la parafiscalidad y sus tributos.
- En concordancia con lo anterior, debemos decir que en nuestro caso sería importante profundizar en el estudio del fenómeno parafiscal con el propósito de legislar sobre el tema y además, procurar una armonización de todo el sistema

respecto de los tributos fiscales y los parafiscales. Éste ejercicio permitirá un mayor análisis jurisprudencial y doctrinario sobre el tema.

- En el caso del Ecuador debemos reconocer que los tributos parafiscales poseen las características propias de ellos, pero además tienen otras distintas de las que poseen los tributos fiscales tradicionales, a tal punto que podríamos hablar de nuevas particularidades de ésta especie de tributos, al menos en nuestro país.
- Del análisis de los diferentes tributos parafiscales en el Ecuador, podemos afirmar que a través de ellos pueden ser atendidos una variedad de sectores o grupos; es decir que -en principio- no encontramos limitación alguna para su establecimiento y aplicación.
- La creación, modificación y supresión de tributos parafiscales es positiva siempre que su establecimiento y aplicación no afecte la actividad financiera del Estado, mediante su multiplicación indiscriminada enfocada en sectores o grupos que tienen que ser atendidos por otros ingresos públicos (tributarios y no tributarios).
- Considero que es apropiado establecer los parámetros mínimos de los tributos parafiscales en la legislación tributaria vigente,³²⁷ con el propósito de empezar a regularizar esta clase de tributos y con ello procurar un ordenamiento del sistema tributario general. Éstos parámetros pueden ser: sujetos activos (organismos, entidades, instituciones o corporaciones sean éstas públicas, semipúblicas o mixtas y privadas), sujetos pasivos, hechos generadores, destino o afectación a determinados fines y, sectores o grupos que podrían ser beneficiados.

³²⁷ Me refiero al Código Orgánico Tributario del Ecuador.

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana, García-Quintana César, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1979.
- Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001.
- Amorós, Rica Narciso, *Derecho Tributario*, (Explicaciones), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963.
- Constitución Política de Bolivia.
- Constitución Política de Colombia.
- Constitución Política del Perú.
- Constitución Política de la República Bolivariana de Venezuela.
- Constitución Política de la República Ecuador de 1998.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Editorial Porrúa, 1994, 18ª ed.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, v. I, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, 22ª ed.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, t. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999, 2ª ed.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, v. I y v. II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, 3ª ed.
- Hoyos Jiménez, Catalina, “La parafiscalidad en Colombia”, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, Santa fe de Bogotá, 1999.

- Hoyos Jiménez, Catalina, y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales: la parafiscalidad en Colombia: ¿porqué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, Santa fe de Bogotá, 1999.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996, 3ª ed.
- Insignares Gómez, Roberto, “Derecho Constitucional Tributario”, en Universidad Externado de Colombia, *Lecturas de Derecho Fiscal*, Bogotá, Cargraphics, 2003.
- Insignares Gómez, Roberto, “Los ingresos públicos”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, Digiprint Editores E.U., 2007.
- Iturralde Dávalos, Felipe, *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Procuraduría del Distrito Metropolitano de Quito, 1998.
- Martín, José María, *Ciencias de las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976.
- Martín, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1987, 2ª ed.
- Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, trad. Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- Modelo de Código Tributario para América Latina
- Pérez de Ayala, José Luis, y Narciso Amorós Rica, *Hacienda pública (Apuntes)*, Caracas, Editorial de Derecho Reunidas, 1984.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González, *Derecho tributario, t. I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998, 8ª ed.
- Piza, Julio Roberto, *Tributo: concepto y clases*, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, 2007, Digiprint Editores E.U., p. 402.
- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, t. II, Bogotá, Editorial Temis, 2005.
- Priego Álvarez, Freddy, *La potestad tributaria normativa*, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario*, México D.F., Editorial Porrúa, 2005.
- Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano y Francisco Poveda, *Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001, 6ª ed.
- Queralt, Juan Martín, *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México D.F., Oxford University Press, 2002.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, I., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- Sánchez Hernández, Mayolo G., *Derecho Tributario*, t. I, México D.F., Cárdenas Editor Distribuidor, 2001, 3ª ed.
- Superintendencia Tributaria, *Sistema Tributario Boliviano*, La Paz, Superintendencia Tributaria, 2007.
- Toscano Soria, Luis, edit., *Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2006.

- Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, v. I Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.
- Troya Jaramillo, José Vicente “Finanzas Públicas y Constitución”, en Roberto Viciano, Julio César Trujillo, Santiago Andrade U., edit., *Estudios sobre la Constitución Ecuatoriana de 1998*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2005.
- Troya Jaramillo, José Vicente “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, inédito, Quito, 1998.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980.

CLASIFICADOR PRESUPUESTARIO DE INGRESOS Y GASTOS DEL SECTOR PÚBLICO ³²⁸	
1	INGRESOS CORRIENTES Los ingresos corrientes provienen del poder impositivo ejercido por el Estado, de la venta de sus bienes y servicios, de la renta de su patrimonio y de ingresos sin contraprestación. Están conformadas por los impuestos, los fondos de la seguridad social, las tasas y contribuciones, la venta de bienes y servicios de consumo, las renta de sus inversiones y las multas tributarias y no tributarias, las transferencias, las donaciones y otros ingresos.
1.1	IMPUESTOS Son los ingresos que el Estado obtiene de personas naturales y de las sociedades, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, generados del derecho a cobrar a los contribuyentes obligados a pagar, sin que exista una contraprestación directa, divisible y cuantificable en forma de bienes y servicios.
1.1.02	Sobre la Propiedad Impuestos que gravan la propiedad de bienes muebles o inmuebles.
1.1.02.99	Otros Impuestos sobre la Propiedad Ingresos provenientes de otros impuestos a la propiedad no considerados en los ítems anteriores.
1.1.03.11	A las Telecomunicaciones Ingresos provenientes de gravámenes sobre el servicio telefónico, radiofónico, satelital, internet, arrendamiento de canales de frecuencia y otros.
1.1.03.12	A los Espectáculos Públicos Ingresos provenientes de gravámenes a los espectáculos públicos.
1.1.06	A la Actividad Hidrocarburífera Impuesto que gravan a las actividades hidrocarburíferas y a sus derivados.
1.1.06.05	Adicional por cada Barril de Crudo Exportado Ingresos provenientes del impuesto adicional a la exportación de cada barril de crudo.
1.1.07	Impuestos Diversos Impuestos aplicados sobre distintas actividades
1.1.07.03	A las operaciones de crédito Ingresos provenientes del impuesto a las operaciones de crédito que realizan los bancos privados, financieras y demás instituciones de intermediación financiera; incluye adicionales.
1.1.07.99	Otros Impuestos Ingresos provenientes de otras rentas fiscales impositivas no clasificadas en los conceptos específicos antes mencionados.

³²⁸ Suplemento del Registro Oficial N° 259 de 24 de enero de 2008, pp. 56-63.

1.2	SEGURIDAD SOCIAL Comprenden los ingresos de carácter obligatorio o voluntario, establecidos en la legislación, a favor de instituciones que proporcionan prestaciones de bienestar y seguridad social a particulares, trabajadores y servidores del ámbito público o privado.
1.2.01	Aportes a la Seguridad Social Ingresos recibidos por las entidades de seguridad social, provenientes de valores entregados por afiliados y patronos, para mantener los fondos de prestaciones de la Seguridad Social.
1.3	TASAS Y CONTRIBUCIONES Comprenden los gravámenes fijados por las entidades y organismos del Estado, por los servicios o beneficios que proporcionan.
1.3.01.08	Prestación de servicios Ingresos provenientes de las tasas por servicios de mantenimiento, reparación, capacitación, asistencia técnica, estudios, comunicación meteorológicos, informáticos, de salud y otros especializados, prestados por organismos públicos.
1.3.01.99	Otras tasas Ingresos provenientes del cobro de otras tasas no clasificadas en los ítems anteriores.
1.3.03	Tasas Diversas Ingresos en beneficio del Estado, entregados por personas naturales y/o sociedades, para obtener el derecho a realizar operaciones en campos específicos de los diversos sectores económicos del país.
1.3.03.01	Sector Financiero Ingresos provenientes de la tarifa que el sector financiero entrega a favor del Estado, por la facultad de hacer o exigir todo lo que legalmente está establecido para esta actividad.
1.3.03.03	Sector agropecuario Ingresos provenientes de la tarifa que el sector agropecuario efectúa a favor del Estado, por la facultad de hacer o exigir todo lo que legalmente está establecido para esta actividad.
1.3.03.12	Concesiones en el Sector de Telecomunicaciones Ingresos provenientes de la tarifa a los convenios concesionarios celebrados con sociedades para la explotación de actividades en el sector de las telecomunicaciones en instalaciones del Estado.
1.3.03.99	Otras Concesiones Ingresos provenientes de la tarifa a los convenios concesionarios celebrados con personas naturales o sociedades para la explotación de inmuebles o instalaciones de dominio público.

1.3.04	<p>Contribuciones</p> <p>Ingresos que provienen de una determinada persona o grupo social, en virtud de los efectos de un beneficio específico o de mejoras realizadas por el Estado o por sus organismos.</p>
1.3.04.03	<p>Contribuciones de las Compañías y Entidades Financieras</p> <p>Ingresos provenientes de las contribuciones que deben pagar las compañías y las entidades financieras sujetas al control de las superintendencias de Compañías y de Bancos y Seguros.</p>

TRIBUTOS PARAFISCALES							
<i>Nombre o Denominación</i>	<i>Clase de Tributo Parafiscal</i>	<i>Sujeto Acreedor y/o de Gestión</i>	<i>Tipo de Institución, Entidad u Organismo</i>	<i>Sujeto Pasivo (miembros del sector o grupo)</i>	<i>Hecho generador</i>	<i>Beneficiario</i>	<i>Destino o afectación económica del tributo</i>
El aporte a la seguridad social	-	IESS ³²⁹	Pública Autónoma	Trabajadores (empleadores) ³³⁰	Trabajo (bajo relación de dependencia)	Afiliados al IESS	Presupuesto del IESS para atender servicios de la seguridad social
El impuesto para el FONSAL³³¹	Impuesto	Municipio de Quito	Es una cuenta (FONSAL) manejada por un organismo seccional (público)	Quienes adquieran un boleto o entrada para asistir a un espectáculo público legalmente autorizado en el cantón Quito	Venta de boletos o entradas para espectáculos públicos legalmente autorizados en el cantón Quito	Patrimonio histórico y cultural	FONSAL, cuyos recursos son destinados a la restauración, conservación y protección de los bienes históricos, artísticos, religiosos y culturales de la ciudad de Quito. ³³²

³²⁹ Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

³³⁰ Cuando se contrato bajo la modalidad de salario neto.

³³¹ Impuesto del 3% a los espectáculos públicos para el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural.

³³² Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural, Art. 1.- Créase el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural, el mismo que será destinado a la restauración, conservación y protección de los bienes históricos, artísticos, religiosos y culturales, de la ciudad de Quito.

El aporte a SOLCA ³³³	Impuesto	SOLCA	Privada	Quienes realicen operaciones de préstamos en las compañías financieras, bancos comerciales, hipotecarios y de ahorros, o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en el país, inclusive las que realice el Banco Central.	Las operaciones de préstamos y descuentos que efectúen las compañías financieras, los bancos comerciales, hipotecarios y de ahorros, o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en el país, inclusive las que realice el Banco Central.	Las personas que se someten a tratamientos de las diversas enfermedades cancerosas en los diferentes centros de SOLCA.	Presupuestos especiales de los diferentes centros de SOLCA que deberán ser invertidos en los planes y proyectos que disponga la institución en su lucha contra el cáncer.
El aporte al IECE ³³⁴	Impuesto	IECE	Pública Autónoma	Los empleadores de los sectores público y privado	Pago de las remuneraciones unificadas de los servidores que están sujetos a la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa ³³⁵ y, al Código del Trabajo del Sector Privado.	Todos quienes soliciten créditos y becas para la formación académica y profesional.	Presupuesto del IECE para otorgar créditos y becas para la formación académica y profesional de los ecuatorianos que requieran, soliciten y cumplan los requisitos para obtener los recursos.
Los aportes al SECAP ³³⁶	Tasa	SECAP	Pública autónoma	Instituciones públicas, las empresas de economía mixta y las empresas privadas	El trabajo en relación de dependencia de quienes se hallen amparados por el Código de Trabajo exclusivamente.	Los empleados y trabajadores capacitados según la especialización que realicen en la institución o empresa en la que presten sus servicios.	Presupuesto de SECAP para invertirlos en los diferentes programas la capacitación de empleados y trabajadores según la especialización.

³³³ Sociedad de Lucha contra el Cáncer del Ecuador.

³³⁴ Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas.

³³⁵ El nombre completo de la ley es: Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de Remuneraciones.

³³⁶ Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional.

El impuesto para el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico	Impuesto	Los Consejos Provinciales, los Municipios de la Región Amazónica y el Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico	Es una cuenta ³³⁷ cuyos recursos los administran los organismos seccionales y otra ³³⁸ (todas públicas)	PETROECUADOR y sus filiales ³³⁹ y las empresas nacionales y extranjeras ³⁴⁰ que se dediquen a la explotación petrolera en la Amazonía ecuatoriana	La comercialización en los mercados interno y externo de barriles de petróleo que se produzca en la Región Amazónica	La población de la región amazónica en donde se extrae petróleo.	Presupuestos de: ³⁴¹ 1. Los Consejos Provinciales de la Región Amazónica. 2. Los municipios de las provincias amazónicas. 3. El Fondo Regional cuya administración está a cargo del Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.
---	----------	--	---	---	--	--	---

³³⁷ Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.

³³⁸ Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.

³³⁹ Empresas estatales.

³⁴⁰ Empresas privadas o mixtas.

³⁴¹ Codificación de la Ley de Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de fortalecimiento de sus organismos seccionales, Artículo 3.- El Banco del Estado, dentro de los primeros diez días de cada mes y sin necesidad de orden previa alguna, procederá a transferir los recursos del Fondo a los respectivos partícipes en base a los siguientes porcentajes:

1.- 30% para los Consejos Provinciales de la Región Amazónica Ecuatoriana;
2.- 60% para los municipios de las provincias amazónicas, de la siguiente forma:

- el 55% en partes iguales; y,

- el 45% restante en proporción a la población de cada cantón, conforme a las cifras oficiales del último censo de población.

En el caso de que se crearen nuevos cantones, el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos proporcionará las cifras de población que correspondan según las nuevas jurisdicciones cantonales; y,

3.- 10% para el Fondo Regional cuya administración está a cargo del Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico al que se refiere el artículo 5 de esta Ley.